

308409



UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

INCORPORADA A LA U.N.A.M.  
FACULTAD DE DERECHO

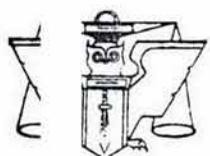
“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL,  
TRASCENDENCIA Y FACTORES QUE LO  
ORIGINAN”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :

FÉLIX ARAIZA BORBOA

ASESOR:  
LIC. ARTURO IGNACIO JUAREZ TERCERO



MEXICO, D.F.

JUNIO 2005

m345842



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**



**UNIVERSIDAD LATINA, S.C.**  
INCORPORADA A LA U.N.A.M.



*Coyoacán México 01 de Abril de 2005*

C. DIRECTOR GENERAL DE INCORPORACION  
Y REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS. UNAM  
P R E S E N T E:

El C. **ARAIZA BORBOA FELIX** ha elaborado la tesis profesional titulada **"El delito de defraudación fiscal, trascendencia y factores que lo originan"** bajo la dirección del **LIC. IGNACIO ARTURO JUAREZ TERCERO** para obtener el Título de Licenciado en Derecho.

El alumno ha concluido la tesis de referencia, misma que llena a mi juicio los requisitos marcados en la Legislación Universitaria y en la normatividad escolar de la Universidad Latina para las tesis profesionales, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para todos los efectos académicos correspondientes.

ATENTAMENTE  
"LUX VIA SAPIENTIAS"



LIC. SANDRA LUZ HERNÁNDEZ ESTÉVEZ  
DIRECTORA TÉCNICA DE LA  
LICENCIATURA EN DERECHO.  
CAMPUS SUR

En la Ciudad de México D., F., a 17 de enero del 2005.

LIC. SANDRA LUZ HERNANDEZ ESTEVEZ  
DIRECTORA TÉCNICA DE LA  
LICENCIATURA EN DERECHO.  
P R E S E N T E.

Por éste medio me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que he concluido la revisión del trabajo de tesis realizado por el alumno ARAIZA BORBOA FELIX con número de cuenta 40095173-9, quien cursó en esta institución la licenciatura en Derecho; la cual lleva por título "EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, TRASCENDENCIA Y FACTORES QUE LO ORIGINAN", en la cual fungí como asesor y a mi consideración reúne los requisitos de fondo y forma conforme a la Legislación Universitaria y al Reglamento de Titulación de la Universidad Latina, S. C. (UNILA).

Por lo antes expuesto, solicito a usted turne la presente para continuar con los trámites que establece el Manual de titulación de la UNILA.

Sin más por el momento, le envío un cordial saludo

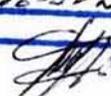
ATENTAMENTE

LIC. IGNACIO ARTURO JUÁREZ TERCERO

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: FÉLIX ARAIZA BORBOA

FECHA: 16-JUNIO-2005

FIRMA: 



UNIVERSIDAD LATINA, S.C.



INCORPORADA A LA U.N.A.M.

DEPARTAMENTO DE SERVICIO SOCIAL Y

TITULACIÓN

LIC. ROSALIO LOPEZ DURAN  
SECRETARIO ACADEMICO  
LICENCIATURA EN DERECHO  
PRESENTE

México D.F., a 6 de Mayo del 2004

Por este medio solicito su apoyo para revisar la propuesta de capitulado titulada: "EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, TRASCEDENCIA Y FACTORES QUE LO ORIGINAN ", que presenta la alumna C. ARAIZA BORBOA FELIX para realizar su trabajo de investigación y pueda optar por el título de Licenciado en Derecho, bajo la dirección del LIC. ARTURO IGNACIO JUAREZ TERCERO profesor de nuestra casa de estudios.

El alumno presenta anexo la exposición de motivos y la bibliografía que son requisitos indispensables para el registro de un tema de tesis en el seminario correspondiente.

Agradezco de antemano su valioso apoyo y solicito que sus comentarios sean dados por escrito, ya sea en oficio anexo o en anotaciones hechas en la primera hoja del capitulado que le sea entregado, en cuaiquiera de los dos casos, debe estar rubricado.

Sin más por el momento reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE  
"LUX VIA SAPIENTIAS"

Vo. Bo.  
Rosalio Lopez Duran  
10/4/2004

---

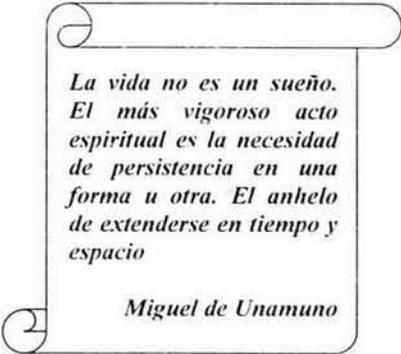
LIC. SANDRA LUZ HERNÁNDEZ ESTÉVEZ  
DIRECTORA TÉCNICA  
LICENCIATURA EN DERECHO  
CAMPUS SUR

## *Reflexiones*



*La virtud, como el arte, se consagra constantemente a lo que es difícil de hacer, y cuanto más dura es la tarea más brillante es el éxito.*

*Aristóteles.*



*La vida no es un sueño. El más vigoroso acto espiritual es la necesidad de persistencia en una forma u otra. El anhelo de extenderse en tiempo y espacio*

*Miguel de Unamuno*

## **AGRADECIMIENTOS**

*AL GRAN ARQUITECTO DEL UNIVERSO: Gracias por concederme el don más preciado de los seres humanos, "la vida", y por iluminarme la razón y el pensamiento para llegar a la meta.*

*A MIS PADRES: Flavio y Ma. Luisa eterno agradecimiento por sus valiosos consejos, por instalarme en la conquista del éxito y concederme el apoyo para destacar como persona en esta sociedad tan compleja. Porque espero haber sido, ser y seguir siendo un ejemplo digno de ustedes.*

*A MI ESPOSA: Como siempre a Julieta, con admiración y cariño, un profundo e incalculable agradecimiento por el apoyo brindado en la edificación de esta obra y por su fuente inagotable de estímulo espiritual y material para consolidar el orgullo de nuestra familia.*

*A MIS HERMANOS: Rosa Amelia, Paula, José Cruz y Juan Carlos como una muestra de cariño por la constante preocupación de bienestar en mi vida personal y aliento permanente, a pesar de la distancia. Asimismo, a la memoria de mis queridos hermanos Flavio y Rafael con aprecio y nostalgia.*

*A MIS HIJOS: Claudia Marissa y Julio César, tesoros de mi vida, para destacar que el esfuerzo y la perseverancia siempre nos conducen a la obtención del éxito y con objeto de que este trabajo sirva de ejemplo para buscar permanentemente el camino de la superación*

*A MIS NIETOS: Para esa familia pequeñita Flavio Iván, Félix Andreé y Cristian Saúl, que han venido a llenar de un cariñoso calor humano nuestra vida y con objeto de subrayar que el mejor camino en la vida se construye a través de la preparación profunda y constante como una llave para obtener el éxito*

*A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS: Por el apoyo moral y afectivo demostrado para sacar adelante el proyecto que nos propusimos, que iniciamos juntos y que finalmente terminamos para beneplácito de nuestras familias, de la sociedad y de las instituciones en general*

*A MIS MAESTROS: El reconocimiento infinito y profundo por su labor edificante y comprometida en la formación de nuestra estructura profesional, por la transmisión desinteresada de sus conocimientos y experiencia; así como el apoyo y estímulo constante.*

*AL GRAN AMIGO: Un especial reconocimiento para el Maestro y amigo Arturo Juárez Tercero por la profunda amistad brindada, el apoyo permanente en la formación educativa, el estímulo constante para concluir el proyecto de preparación profesional y el apoyo en la elaboración de esta obra*

*A LAS INSTITUCIONES: Con orgullo y especial agradecimiento a la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Universidad Latina, fuentes inagotables del saber y forjadoras de los grandes hombres que requiere el futuro de la sociedad y el país, por brindarnos la oportunidad de acceder a sus niveles de excelencia educativa*

*A TODOS: Los que directa o indirectamente contribuyeron al logro de este propósito.*

*Sinceramente  
Félix*

***“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL,  
TRASCENDENCIA Y FACTORES QUE LO ORIGINAN”***

**Junio 2005**

*“El Delito de Defraudación Fiscal, Trascendencia y Factores que lo Originan”*

ÍNDICE

• INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES SOBRE EL DELITO DE FRAUDE

1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Históricos	1
1.1.2 Jurídicos	5
1.1.2.1 Evolución en México	7
1.1.2.2 Conceptos	10
1.2 Elementos y Características	23

CAPÍTULO 2

DELITOS DIVERSOS DE NATURALEZA FISCAL

2.1 Concepto de Delito Fiscal	28
2.2 Tipos	29
2.2.1 Registro Federal de Contribuyentes	29
2.2.2 Omisión de Declaraciones	31
2.2.3 Sistemas Contables	31
2.2.4 Destrucción de Libros	33
2.2.5 Pérdidas con Falsedad	34
2.2.6 Omisión de Declaraciones Informativas	34
2.2.7 Depositarios e Interventores	35



4.4.1.2	El Objeto de la Acción	128
4.4.1.3	El Resultado y el Nexo Causal	129
4.4.1.4	Los Sujetos	130
4.4.2	Elementos Subjetivos	131
4.4.2.1	El Dolo	131
4.4.2.2	Elementos Subjetivos Distintos del Dolo	132
4.5	La Punibilidad en el Delito de Defraudación Fiscal	132
4.5.1	Análisis Conceptual de la Pena	132
4.5.2	Penalidad	138
4.6	Defraudación Fiscal Comparada México, Argentina y España	140
4.7	Aspectos Procedimentales	157
4.7.1	Proceso Penal Fiscal	163
4.7.2	Otros Aspectos Procesales a Considerar	166
4.7.3	Prescripción del Delito de Defraudación Fiscal y Equiparada	197
4.7.4	Aspectos Conceptuales Complementarios	198

## CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFÍA

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

## OTRAS FUENTES

## DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

## INTRODUCCIÓN

El delito de defraudación fiscal ha cobrado auge en el país debido a la complejidad que presenta el sistema fiscal vigente.

Un conjunto de ordenamientos aplicables a la materia fiscal, en cuyo contenido individual se establecen mecanismos complejos para la determinación de la base de los tributos, necesariamente provoca que los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones, ya sea porque la redacción de la norma no es de fácil interpretación o porque el procedimiento que se establece es de difícil comprensión.

El desconocimiento del esquema básico de las contribuciones es otro de los elementos que dan origen a la comisión de delitos en materia fiscal, entre los cuales, adicionalmente al de defraudación, encontramos los equiparables, el contrabando y otros de índole diversa.

La difícil situación económica y financiera que actualmente vive el país, es otro de los elementos que influye en la decisión de los contribuyentes para postergar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La autoridad fiscal con objeto de cumplir con su función de recaudar los tributos, debe ejercer sus facultades de comprobación con base en las normas establecidas en los diferentes ordenamientos jurídicos. Es esta función la que capta la comisión de delitos en materia tributaria y de la cual se derivan todas las acciones de carácter procedimental para hacer efectivo el cobro de créditos fiscales a favor del Estado o la aplicación de penas.

Las consideraciones anteriores han sido el motivo para llevar a cabo esta investigación; la cual tiene como objetivo analizar el aspecto histórico, jurídico,

administrativo y financiero del delito de defraudación fiscal, a efecto de precisar su trascendencia en base a la complejidad que presenta el sistema tributario

Para cumplir con nuestro objetivo en el primer Capítulo se estudian los antecedentes históricos y jurídicos, así como la evolución del delito de fraude, dejando de manifiesto la importancia de los sistemas fiscales a lo largo de la historia en referencia a su estructura y niveles de eficiencia recaudatoria.

En el Capítulo 2 se abordan los diversos delitos en materia fiscal que se contienen en el Código Fiscal de la Federación analizando en detalle aquellos que son diferentes al de defraudación fiscal y el de contrabando.

En el Capítulo 3 por la importancia que reviste el delito de contrabando en los ámbitos económico, jurídico, político y social, se lleva a cabo un análisis que comprende desde los antecedentes históricos, concepto y diferentes tipos de contrabando, hasta las penas por la comisión de este ilícito.

Finalmente en el Capítulo 4, se efectúa un análisis profundo del delito de defraudación fiscal, ya que este conjuntamente con el de contrabando, representan las dos figuras más importantes en el derecho penal fiscal y por lo tanto merece estudiarlo con detenimiento y detalle, ya que es el ilícito que con mayor frecuencia se comete. Asimismo, con objeto de tener un punto de apreciación diferente se incluyen en este estudio conceptos de derecho fiscal comparado con países como Argentina y España, en virtud de que dichos sistemas jurídico fiscales son similares al nuestro.

## CAPÍTULO 1

### GENERALIDADES SOBRE EL DELITO DE FRAUDE

#### 1.1. Antecedentes

##### 1.1.1 Históricos

La historia del Derecho Penal Tributario, en la antigüedad, es la historia de la fuerza brutalmente aplicada para obtener el pago de las prestaciones tributarias que pesaban sobre los súbditos. La pena de muerte, la confiscación, la pérdida de la libertad y de los derechos políticos o civiles, la multa y los recargos excesivos, entre otros, eran las consecuencias que se producían generalmente por el incumplimiento de las obligaciones para con el Fisco.

La comisión de conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en la época de las culturas antiguas<sup>1</sup> que florecieron en diferentes partes del mundo, principalmente Roma, Grecia, Egipto, etc., se castigaban como delitos con la aplicación de diferentes sanciones, incluyendo la pena de muerte.

En el antiguo Egipto<sup>2</sup> entre el año 569 a 525 A.C., se ordenó que todo egipcio, bajo pena de muerte en caso de desobediencia o fraude, hiciera cada año a las autoridades una declaración de sus medios de existencia, que servía de base para el pago de tributos. Para el caso de los herederos, aquel que no hacía una declaración verídica perdía sus derechos y era sujeto a una fuerte multa.

En Grecia, alrededor del año 356 A.C., se castigaba el fraude con multas excesivas y la degradación cívica cuando se trataba de impuestos sobre el capital y otras contribuciones, perdiendo sus bienes y haciéndose, el defraudador merecedor de la pena de muerte.

---

<sup>1</sup>Urbina Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano*, ed. Sicco, México, 1997, p.3

<sup>2</sup>Lincoln. Barnett. "Egipto, la Nación más Antigua", Revista Life en español, (México, D.F. 19 de noviembre, 1956), p. 44

En la antigua Roma<sup>3</sup> al extenderse su territorio, se establecieron contribuciones directas sobre los territorios sometidos y para asegurar su pago existían también severas sanciones.

En el Derecho Romano encontramos el origen de la palabra multa<sup>4</sup> designando a la pena pecuniaria (monetaria) impuesta a un particular y destinada a ingresar al patrimonio de la comunidad, aunque ésta medida era conocida ya por los griegos y aún por los hebreos, chinos, hindúes y en general por todos los pueblos de la antigüedad.

En Roma algunos fraudes consistían en la ocultación de mercancías ante la estación u oficina del portorium; también existía un contrabando ejercido a mano armada, el cual se reprimía también por las armas, estableciendo la autoridad pequeñas fortalezas y puestos militares en algunas regiones fronterizas, posteriormente se castigaba con pena de muerte, según una disposición del Emperador Constantino. A los agricultores por deudas fiscales se les privaba de sus esclavos, bueyes e instrumentos de labranza.

Dentro de las sanciones fiscales en Roma<sup>5</sup>, es conveniente hablar de las aplicadas en caso de mora que no constituyera fraude. A pesar de la menor gravedad de ésta contravención, se utilizaban las penas de prisión y tortura, además del pago de recargos muy elevados.

En el Derecho Germánico primitivo no había propiamente una organización o sistema fiscal y, por lo tanto no se encuentran antecedentes de sanciones, por incumplimiento a las obligaciones tributarias. Aunque los pueblos Germánicos conocían la multa aplicaban ésta figura jurídica en su aspecto penal.

---

<sup>3</sup> Lomeli Cerezo, Margarita. *El Poder Sancionador de la Administración Pública*, ed. Porrúa, México, 1997, pp 20-21

<sup>4</sup> Vázquez, Humberto. *Diccionario de Derecho Romano*, ed. Zavalia, Buenos Aires, Argentina, 1998, p 187

<sup>5</sup> Urbina Nandayapa, op. cit. p. 4

En España, especialmente en "Las Siete Partidas",<sup>6</sup> monumental obra legislativa llevada a cabo por Alfonso X el Sabio durante los años 1256 a 1265, se encontraron abundantes disposiciones sobre sanciones en materia fiscal.

En la Quinta Partida Título XII, Ley V, se establece el portazgo, impuesto fijado a todas las mercancías que se trajeran a vender o se sacaran del reino, ordenando que si los mercaderes ocultaban o encubrían algunas cosas, de las que trajeran o llevaran, las perderían esto es, serían confiscadas en favor del fisco real.

En el antiguo derecho francés existía una severa represión en materia fiscal. El doctor Camiio Rosier en su artículo "La lucha contra el fraude fiscal", boletín 62 y 63 de agosto y septiembre de 1964 editado por la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, señala que en las Ordenanzas de Compiègne de mayo de 1388, las infracciones relacionadas con los impuestos sobre ventas y ferias eran sancionadas con multas, confiscación de mercancías y vehículos y aún encarcelación. Las penas corporales y las sanciones se multiplicaron con el desarrollo de la fiscalidad real en el siglo XV. Los colectores de tributos tenían el derecho de imponer prisión a los habitantes más ricos de la región obligándolos a pagar por adelantado las cuotas debidas por otros causantes fraudulentos o incumplidos, lo cual implica un desconocimiento completo del principio de responsabilidad personal de las transgresiones.

La extremada crueldad de las sanciones en los pueblos de la antigüedad fueron características represivas del ámbito jurídico de aquella época. En el México Precortesiano nos encontramos que la sanción única para este delito era la pena de muerte.

Guillermo F. Margadant,<sup>7</sup> en su obra *Introducción a la Historia del Derecho Mexicano*, señala que: "los Aztecas en relación a los tributos eran demasiados severos, ya que

---

<sup>6</sup> Margadant F, Guillermo. *Introducción a la Historia del Derecho Mexicano*, ed. Esfinge, México, 2000, pp. 42-43

<sup>7</sup> *Ibidem*, pp. 29-30

las penas por deshonestidad eran castigadas con la muerte, este castigo incluía a los recaudadores”.

En la época colonial el aspecto jurídico contempla las mismas características de aplicación de penas drásticas a los contribuyentes que cometían conductas de desobediencia o fraude en el pago de sus tributos, ya que la fiscalización a favor de la corona consideraba que los ingresos eran necesarios para sostener las guerras y la conquista de nuevos territorios.

Según Víctor M. Canales Pichardo,<sup>8</sup> en su obra *Infracciones y delitos fiscales*, manifiesta que: “el equivalente en América a la edad media fue la Colonia, que no se diferenció mucho de las atrocidades tributarias de Europa, la Real Hacienda ejercía la recaudación tributaria, pero el Consejo de Indias era quien decretaba las leyes, cédulas reales y acuerdos que obligaban al pago de los impuestos”, entre los que destacaban los siguientes: Quinto Real, Impuesto de Avería, Impuesto de Almirantazgo, Impuesto de Almojarifazgo<sup>9</sup>, Impuesto de Pesca y Buceo, Impuesto de Lotería, Impuesto de Lanzas, Impuesto de Caldos, Impuesto de Papel Sellado, Impuesto de Media Nata, Impuesto de Alcabala e Impuesto de peaje entre otros.

En información publicada por el Servicio de Administración Tributaria, en su página electrónica<sup>10</sup> se establece que fue en el Siglo XVI cuando se inició la construcción del sistema impositivo del México colonial fusionando los sistemas fiscales azteca y español, agregando algunos elementos originales. Del sistema tributario azteca se tomaron los tributos y se incorporaron a la Real Hacienda Colonial y del sistema fiscal español se tomaron diversos elementos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, etc., así como algunos impuestos que pertenecían al clero como los diezmos y otros tributos.

---

<sup>8</sup> Canales Pichardo, Víctor M. *Infracciones y Delitos Fiscales*, ed. Innova, México, 2003, pp. 5- 6

<sup>9</sup> El Almojarifazgo, según la Enciclopedia Española de Derecho y Administración, “es el derecho que en lo antiguo se cobraba en los puertos por la introducción o extracción de mercaderías nacionales o extranjeras, destinadas ya al consumo propio, ya al extraño”

<sup>10</sup> Servicio de Administración Tributaria, *Crónica Gráfica de los Impuestos en México Siglos XVI-XX*, consulta en Internet <http://www.sat.gob.mx/AGJI/acac97/inyrocronica.html>, México, 14-02-04, 9:31 pm

Durante el México independiente se establecieron una serie de ordenamientos tributarios entre los cuales destacaba el aplicable a la materia de Comercio Exterior, ordenamientos en los cuales la comisión de delitos en esta área eran severamente castigados.

Es a partir de la época del México revolucionario, cuando se empiezan a instrumentar mecanismos de control para la recaudación de los tributos, con objeto de lograr un gobierno fuerte y abatir la práctica de la defraudación fiscal.

La preocupación del Estado, en relación al establecimiento de tributos o cargas públicas de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del propio Estado, era controlar a sus ciudadanos en materia de tributos, es así como se establece una lucha entre la facultad coactiva del Estado y el contribuyente evasor, relación de la que se derivó la imposición de penas como la de muerte, esclavitud, decomiso de propiedades, azotes, mutilaciones o multas, las cuales eran consideradas como normales.

En este orden de ideas podemos observar dos aspectos importantes en la comisión de este delito: 1) Que existía el ánimo de defraudar y 2) Que las penas eran demasiado drásticas.

### **1.1.2 Jurídicos**

El concepto de fraude en el Derecho romano derivaba del vocablo "fraus<sup>11</sup>", que designaba el perjuicio o daño considerado en términos puramente objetivos. En la época de la República y en el Derecho Clásico se manifestaba el fraude en el sentido de engaño y en algunos textos se le equiparó al dolo.

---

<sup>11</sup> Gernaert Willmar, Lucio. *Diccionario de Aforismos y Locuciones Latinas de Uso Forense*, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2000, pp. 67-196

Eduardo López Betancourt,<sup>12</sup> señala que en el México Precortesiano, el antecedente más remoto del delito de fraude, se localiza en la época de los aztecas quienes castigaban la alteración, "en el mercado de las medidas establecidas por los jueces" con la pena de muerte sin dilación en el lugar de los hechos.

El delito de fraude en la época colonial estaba reglamentado en el instrumento jurídico denominado Las Siete Partidas.

El fraude también se consideró en los códigos penales de 1871 y 1929. En el primero se regulaban dos ilícitos: el fraude contra la propiedad y la quiebra fraudulenta. En el segundo ordenamiento se suprimió la denominación de fraude contra la propiedad y se agregó en su lugar el nombre de "estafa" a la misma conducta delictiva que regulaba el código de 1871.

Al aparecer el Código Penal de 1931, este ordenamiento elimina las denominaciones de los códigos anteriores y aparece el concepto de fraude genérico como actualmente se encuentra en nuestra legislación vigente.

En la actualidad, fraude indica unas veces la astucia o el artificio, en otras ocasiones indica engaño y en otras se entiende más ampliamente como un comportamiento desleal que causa daño o perjuicio al patrimonio de otros.

Desde el punto de vista gramatical, el fraude<sup>13</sup> es una acción encaminada a eludir cualquier disposición legal, ya sea de carácter penal, civil, fiscal, etc., considerando que con ello se produzca un perjuicio contra el Estado o contra terceros.

El delito de fraude, está reglamentado en nuestro Código Penal Federal, este ordenamiento regula el fraude genérico y los fraudes específicos, contemplando como conducta delictiva la lesión al patrimonio de las personas.

---

<sup>12</sup> López Betancourt, Eduardo. *Delitos en Particular I*, ed. Porrúa, México, 2000, p. 310

<sup>13</sup> Gran Diccionario Enciclopedia Ilustrado, Tomo V, ed. Selecciones del Reader's Digest, México, 1979, p1536

El delito de fraude se encuentra regulado en nuestro Código Penal Federal<sup>14</sup> en el Capítulo III, Título vigésimo segundo Libro Segundo "Delitos en contra de las personas en su patrimonio", señalando en su art. 386 lo siguiente:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

Por supuesto que el concepto anterior se refiere al fraude genérico, ya que los fraudes específicos se encuentran señalados en diversas fracciones del art. 387

### 1.1.2.1 Evolución en México

En México en el periodo precortesiano,<sup>15</sup> entre los Aztecas, los indios de la clase común o macehuales, prescribía que no sólo a los ladrones, sino también los artesanos y comerciantes, estaban obligados a pagar tributos a los grandes señores de México, Texcoco y Tlacopan; así como a los señores particulares y caciques; nobles o principales, calpullis, templos y a la milicia el cual consistía en prestaciones en especie y servicios profesionales

En cuanto a las sanciones por incumplimiento en el pago de tributos nos dice un cronista que "en ello no se admitía excusa y no había más que cumplirlo o morir"

Los indios estaban exentos de toda pena pecuniaria, de acuerdo con las ordenanzas de los reyes, pero, de hecho, en el libro de los tributos, los encomenderos, los caciques y aún los oficiales reales cometían toda clase de exigencias injustas, abusos y malos tratamientos a los indios, cuando éstos no pagaban el tributo oportunamente o no les daban todo lo que les exigían.

---

<sup>14</sup> Código Penal Federal, ed. ISEF, México, 2004, pp. 104-108

<sup>15</sup> Margadant F, Op. cit. pp 13-36

En la época independiente,<sup>16</sup> la última de las regulaciones aduanales del siglo XIX fue contenida en la Ordenanza de 1891, la cual trataba de sistematizar las disposiciones represivas, clasificando las infracciones en materia de importaciones y exportaciones de mercancías, en delitos, contravenciones y faltas.

En la categoría de delitos señalaba algunos típicamente fiscales como el contrabando, quebrantamiento de sellos fiscales, omisión culpable, además de otras del orden común, como peculado, cohecho, concusión y falsificación de documentos, entre otros.

La omisión culpable, se castigaba, si era grave, con arresto mayor o menor; si era leve, con multas o en su defecto, con suspensión de empleo y sueldo que no excediera de quince días. Los demás delitos se castigaban de acuerdo con el Código Penal.

La Ley del Timbre expedida el 1 de junio de 1906 con el nombre de Ley de la Renta Federal del Timbre, estableció las infracciones en simples e infracciones con responsabilidad criminal, las cuales castigaban la falta del pago del impuesto con multas sobre el valor de las estampillas omitidas.

Las infracciones con responsabilidad criminal, tales como llevar dos o más juegos de libros, vender o usar estampillas después de haber servido en otro documento o libro, adherir dolosamente en los documentos estampillas incompletas o de distinto valor del que correspondía y, en general, de todos los actos de defraudación fiscal por medio de algunos de los actos sancionados por el Código Penal, se castigaba con multa de 20 tantos del importe de la defraudación, sin perjuicio de la pena que el juez impusiera por la responsabilidad criminal, conforme al Código Penal y cualquiera que fuere el resultado o fallo judicial. La falsificación de estampillas y cualquier otro delito cometido en perjuicio de la Renta del Timbre, se castigaba con las penas que señalaba el Código Penal para la falsificación de papeles.

---

<sup>16</sup> Ibidem, pp 166-172

En el México contemporáneo, en la Ley del Timbre de 1931 se distingue entre infracciones y delitos, y divide las infracciones en 4 categorías o grupos, según los sujetos en quienes recae la responsabilidad

En el paquete que contenía el proyecto de la Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, enviado al Congreso por el Presidente de la República en turno, Miguel Alemán expresó que "las autoridades fiscales deben asumir una actitud de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, pero las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

Como consecuencia de esta nueva técnica en la política hacendaria del país se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, la conclusión a la que se llegó, motivó una reacción en la legislación impositiva con apoyo al principio siguiente: Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como consecuencia al principio tomado en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Dicha Ley tenía por objeto elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos internos puesto que la omisión de los impuestos externos desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada.

La mencionada Ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo, pues por primera vez rige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 31 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba proteger el interés del Estado.

Es pertinente hacer notar que esta Ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el capítulo quinto del título VI del Código Fiscal de la Federación. Esta Ley tuvo una vida fugaz porque sólo estuvo vigente un año (1948). Sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha Ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se propusieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley. Al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el título sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en el cual se adicionan los artículos 241 a 283 quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto del título mencionado.

Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no sólo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.

El Estado decidió considerar a la defraudación fiscal a partir de 1991 como un delito gravísimo, atendiendo a la trascendencia de este ilícito tributario en la sociedad, ya que al carecer el erario de recursos económicos suficientes, para la prestación de servicios públicos y la promoción de las actividades productivas, se frenará el crecimiento económico del país, traduciéndose lo anterior en múltiples problemas sociales: inflación, devaluación de la moneda, desempleo, escasez de productos, aumento de criminalidad, etc.

### **1.1.2.2 Conceptos**

Para efectos de estudio se indica en primera instancia el por qué es obligación pagar

contribuciones; para ello la Constitución Política<sup>17</sup> de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 31 fracción IV :

"Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa como dispongan las leyes."

Esta obligación Constitucional al citar el término de "Mexicanos", no hace distinción de ninguna especie por lo que puede entenderse que solamente todos los mexicanos debemos pagar las contribuciones que las leyes establezcan, sin embargo nuestra Constitución faculta en su artículo 73 fracciones VII y XXX, al Congreso de la Unión a expedir todas las leyes que sean necesarias y atendiendo a esta facultad el Poder Legislativo expidió en 1934 la Ley de Nacionalidad y Naturalización que en su artículo 32 dispone: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones, ordinarias y extraordinarias, y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen."

Por lo que todas las personas que residan en México, físicas y morales, deben pagar los impuestos y demás contribuciones que señalen las leyes. Asimismo la Constitución, establece también en el artículo 31 fracción IV antes mencionada, la manera en que deben pagarse las contribuciones: en forma proporcional y equitativa; lo que significa que quien más tenga deberá pagar más.

Esta obligación fiscal es el vínculo jurídico que une al fisco como acreedor y al contribuyente como deudor; vínculo mediante el cual el fisco tiene el derecho y el contribuyente el deber de pagar una cierta cantidad de dinero.

El no cumplimiento del pago de contribuciones, no sólo es el incumplimiento de una obligación fiscal, sino que es un agravio en contra de la sociedad; pues los

---

<sup>17</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. ed. SISTA, México, 2003, pp 34-35

miembros de ésta dejan de ser correctamente atendidos por falta de dinero para el pago de servicios públicos.

Ahora bien, establecida la obligación de pagar contribuciones trataremos de conceptualizar ésta última y demás términos que nos afectan para una mejor comprensión de nuestro estudio.

Las contribuciones son las aportaciones en efectivo que como miembros del Estado, se tiene la obligación de pagar al mismo, con el propósito de que éste pueda realizar sus fines. El pago de contribuciones no es opcional, sino obligatorio; de manera de que el Estado está facultado para exigir el pago de las mismas y en caso extremo de cobrar éstas por la fuerza.

El Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), en su artículo 2 clasifica las contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad, Contribuciones de Mejoras y Derechos.

Los impuestos tienen la característica de ser pagos hechos al estado, sin tener derecho a ninguna contraprestación a cambio de los mismos, es decir, el que una persona pague más impuestos que otra no le da ningún derecho a éste particular de exigirle al Estado, que por esta circunstancia le otorgue más y mejores servicios que a otros. Por otra parte el término fisco, proviene del latín "fiscus"<sup>18</sup>, que era un cesto de mimbre que los recaudadores del imperio romano utilizaban para depositar en él las contribuciones, que los habitantes del imperio entregaban. En México, actualmente el término fisco o erario, se refiere al órgano del Estado que se encarga de recaudar las contribuciones de sus miembros. Existiendo tres clases: el fisco federal, el fisco estatal y el fisco municipal. Dicho término equivale al de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S. H. y C. P.). Es importante señalar que el sistema tributario mexicano es el de la autodeterminación de los impuestos, el cual consiste en otorgarle al contribuyente la facultad de determinar él mismo por su cuenta el

---

<sup>18</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, ed. Limusa, México, 1998, p 25

monto de los impuestos que adeuda, después de haberse expedido las leyes aplicables a los casos concretos de que se trate.

El sistema de autodeterminación, está basado en la buena fe del contribuyente, pues el fisco no exige, previa recepción de la declaración, cerciorarse de la veracidad de la forma de como se calculó, reservándose el fisco su derecho de revisión, la cual no se hace en forma rutinaria sino aisladamente, lo cual se conoce con el nombre de visita domiciliaria o auditoria fiscal.

Esta ventaja que el fisco otorga a los contribuyentes, se revierte en su contra, cuando el estado lo acusa de haber abusado de la confianza que les otorgó al detectarle, a través de la visita domiciliaria, la omisión total o parcial de algún impuesto.

La visita domiciliaria es definida por el artículo 16 Constitucional como un acto de molestia que debe ser emitido por autoridad administrativa competente y facultada, además de ser por escrito en el cual se motive y funde el objeto del acto de molestia. Dicho escrito es conocido como orden de visita.

Para el fisco federal, la visita domiciliaria es un medio a través del cual ejecuta sus facultades de comprobación que tiene conferidas y así verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; facultad otorgada además del artículo 16 Constitucional, en el artículo 42 fracción III del C.F.F.

Es importante señalar que posiblemente el fisco no pretenda, al realizar visitas domiciliarias, encontrar a infractores o a defraudadores, pero en el caso de que se presente, su función es de castigar y sancionar tales conductas.

Por otro lado es evidente la similitud en el propósito y que en ciertas formas específicas de castigo, tienen las sanciones penales y sanciones administrativas, ambas categorías son represivas y se aplican, no para renovar la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la falta legal, sino con un propósito de castigar al infractor o defraudador, con el fin de intimidar en general a

los sujetos con las mismas obligaciones, para evitar su violación, además de perseguir la corrección de éstos.

Tanto en el derecho penal como el administrativo se emplean formas de sanciones similares, ejemplo de ello son las de índole pecuniaria penal y las multas administrativas, la suspensión o destitución de empleo o funciones, establecidas tanto en uno como en otro; la prisión (sanción penal) y el arresto (sanción administrativa), difieren en su gravedad o duración.

En base a estos argumentos se puede resumir, que las sanciones penales y administrativas, son de tipo represivo o punitivo, considerando que las penas propiamente dichas son aplicadas por las autoridades judiciales (artículo 21 Constitucional), mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo (artículo 14 Constitucional), en tanto, las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.

Por último se señalan otras conductas que quizás parezcan similares y que tienden también al incumplimiento de las obligaciones fiscales como son: La Elusión y la Evasión Fiscal.

Por lo que respecta a la elusión fiscal, Tulio Rosembuj en su obra *El fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*<sup>19</sup>, establece que esta figura "significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla"

La Elusión Fiscal es la conducta de la persona consistente en no elegir, uno o más actos jurídicos que no le son favorables por su alta carga impositiva seleccionando

---

<sup>19</sup> Rosembuj, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, ed. Marcial Pons, Madrid, España, 1999, p. 94

otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es más benéfica a sus intereses patrimoniales por su menor carga tributaria. Además de carecer de toda intención y dolo.

Al parecer la S.H.C.P. no considera lo anteriormente expuesto, ya que es tomada como una refinada forma de evasión fiscal.

La Evasión Fiscal, según Daniel Diep Diep,<sup>20</sup> es la conducta de una persona consistente en buscar por todos los medios a su alcance no ser detectada por las autoridades fiscales e identificada como omisa en el pago de los impuestos a que está sujeta.

José Tapia Tovar, en su obra *La Evasión y la Defraudación Fiscal*,<sup>21</sup> establece que: "la evasión fiscal es cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria."

Se puede considerar que la S.H. y C.P cuando cita evasión fiscal, normalmente se refiere al delito de defraudación fiscal.

Rogelio Moreno Rodríguez en su diccionario de Ciencias Penales,<sup>22</sup> define al fraude fiscal de la siguiente forma:

"Delito que se comete cuando maliciosamente se burla no cumpliendo con la norma fiscal que hace nacer del supuesto la obligación tributaria; utilizándose otra norma de cobertura, que grava en menor medida el hecho en cuestión, o que lo declara exento, o no sujeto a la contribución."

---

<sup>20</sup> Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*, ed. Pac, México, 2003, pp 20-24

<sup>21</sup> Tapia Tovar, José. *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, ed. TAXXX, México, 2003, p. 15

<sup>22</sup> Moreno Rodríguez, Rogelio. *Diccionario de Ciencias Penales*, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, Argentina, 2001, s/p

El término de Delito de acuerdo con el Diccionario Enciclopédico Universal<sup>23</sup> lo indica como "culpa, crimen, violación quebrantamiento de la ley acción u omisión voluntaria castigada por la ley con pena grave".

Asimismo, en el Diccionario Razonado de Legislación<sup>24</sup> se establece como concepto de delito lo siguiente: "es la trasgresión de una ley ejecutada voluntariamente y a sabiendas, en daño u ofensa de la sociedad, o de alguno de sus individuos y establece los medios que concede la ley para proceder a la averiguación y castigo de los delitos y que son la acusación o querrela, la delación o denuncia y la pesquisa."

Encontramos en Roma, donde tuvo su origen la palabra delito; que se concebía como delito o delictum<sup>25</sup>, del verbo delinquí, delinquere cuyo significado es desviarse, resbalar, abandonar. Con posterioridad, y dada la conocida evolución del derecho romano, en la época clásica dicho vocablo significa el acto ilícito fuente de obligaciones penadas por la ley civil (ius civile) con una pena privada.

A través del tiempo, el concepto prevaleciente en el Derecho Romano acerca del delito el cual era estimado como un hecho antijurídico, trascendió de tal manera dentro del campo filosófico y Romagnosi expresó: "Delito es el acto de una persona libre e inteligente dañoso a los demás y a la justicia". Para otros autores, delito implica la violación de un deber, como Rosi, quien manifestó: "el elemento esencial del delito es el quebrantamiento de un deber".

En México, en el Código Penal Federal, a partir de 1931, conceptúa en el artículo 7 al delito como:

"El acto o omisión que sanciona las leyes penales", pero esta definición se considera imprecisa y carece de elementos para tener un mejor conocimiento de este término jurídico.

<sup>23</sup> *Diccionario Enciclopédico Universal*, ed. Credsá, Madrid, España, 1972 p. 1173

<sup>24</sup> Escriche, Joaquín. *Diccionario Razonado de Legislación*, ed. UNAM, México, 1998, p.178

<sup>25</sup> Jiménez Santiago Tiana, Sócrates. *Diccionario de Derecho Romano*, ed. Sista, México, 2000, p 111

Se puede considerar que la anterior definición, resulta imprecisa y redundante. Por lo que es necesario acudir a la doctrina para tener un mejor conocimiento de este término jurídico.

Es así como Arturo Millán González<sup>26</sup> indica que el delito es: "una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible".

Para mejor comprensión de lo anterior se analizan éstos cinco elementos del delito como sigue:

Un delito es una conducta porque solo lo que se hace o deja de hacer puede constituir un delito; además esa conducta debe ser típica, es decir debe estar apegada en forma precisa a la ley; también la conducta debe ser antijurídica ya que indica en un sentido contrario a lo que el derecho prohíbe u ordena; por otra parte la conducta debe ser culpable, lo que significa que el acto que comete, el individuo, debe ser consciente de lo que está haciendo y por último la conducta punible, es decir que la ley penal debe señalar en forma expresa, la pena que le corresponde a la misma.

Una vez obteniendo una definición más completa y objetiva para entender ampliamente lo que el delito significa y de acuerdo a distintos puntos de vista, se tratará de clasificar los delitos<sup>27</sup> como sigue:

- a) Delitos del Orden Común: Son los incluidos en el Código Penal que atentan contra la seguridad, estabilidad, economía y patrimonio de la nación.
- b) Delitos del Orden Federal: Son los incluidos en el Código Penal Federal y también los delitos incluidos en las leyes administrativas federales, que

---

<sup>26</sup> Millán González, Arturo. *Defraudación Fiscal, Estudio Teórico Práctico*, ed. ISEF, México, 2001, pp. 37-38

<sup>27</sup> López Betancourt, Eduardo, *Teoría del Delito*, ed. Porrúa, México, 2000, pp. 275-296

además atentan contra la seguridad, estabilidad, economía y patrimonio de la nación.

- c) Delitos Culposos: Son los cometidos sin la existencia del dolo, es decir los cometidos por descuido y/o negligencia.
- d) Delitos Dolosos: Son los cometidos con la intención y deseo de dañar a alguien.
- e) Delitos de Conducta: Son los que se refieren a hacer o dejar de hacer algo, son aquellos en que basta una acción u omisión para la producción del delito sin que se requiera el resultado.
- f) Delitos de Resultado: Son los que se refieren a un hacer o dejar de hacer algo, que se materializa inmediatamente en una consecuencia dañina para el sujeto pasivo o sea en un resultado perjudicial.
- g) Delitos Patrimoniales: Son aquellos que producen un daño en el patrimonio de una persona. El titular del bien patrimonial puede ser una persona física o moral, e incluso puede ser el propio Estado, considerando que dentro de su patrimonio están contenidos los derechos que tiene al recibir impuestos y demás contribuciones de los particulares. Son ejemplos de delitos patrimoniales el robo, el abuso de confianza y el fraude, entre otros.
- h) Delitos Especiales: Son los que aunque no se encuentran en el Código Penal, lo están en alguna ley administrativa, o tratados internacionales. Esto lo establece el propio Código Penal Federal en su artículo 6 que indica:

"Cuando una misma norma aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general."

- i) Delitos Formales: Son aquellos delitos que se persiguen por oficio requieren la acusación, no siendo procedente el perdón, es decir la autoridad actúa con el objeto de castigar, ejemplificar e inhibir para que no quede impune y no exista perjuicio a la sociedad.
- j) Delitos Materiales: Son aquellos delitos que la autoridad actúa sólo ante una querrela, es decir requiere de una acusación para que la parte demandante, ofendida o pasiva, declare haber sufrido perjuicio en su persona o en su patrimonio a través de la conducta del sujeto demandado, agresor o activo, además de existir el perdón por la parte de la primera persona (querellante).

Por otra parte, se considera que el cuerpo de delito son las manifestaciones físicas externas que están íntimamente ligadas a la consumación del hecho delictuoso; además de ser el conjunto de elementos objetivos con que constituyen el rastro o las huellas del delito y ser la materialización del "tipo penal" de la figura delictiva.

El "cuerpo del delito" se tendrá por comprobado cuando se acredite la existencia de los elementos externos que materializan el "tipo" de la figura delictiva.

Es importante además señalar que en el artículo 13 del Código Penal Federal, indica que son responsables 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 llevan a cabo sirviéndose de otro.
- V. Los que determinen intencionalmente a otro a cometerlo.
- VI. Los que intencionalmente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión.
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución, auxilien al delincuente, en cumplimiento de la promesa anterior al delito.
- VIII. Los que intervengan con otros en su comisión, aunque no conste quién de ellos produjo el resultado."

El término utilizado de "responsables" en esta disposición legal, deberá entenderse como los que tienen obligación de comparecer ante un juez penal a dar cuenta de un acto delictuoso que se les imputa.

Se considera importante señalar que el delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a los principios de la moral, por lo que con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos, es decir el delito ataca la seguridad no sólo del ofendido sino de la comunidad, ya que ataca al derecho ajeno a través de la producción de un daño, así como un ataque al orden jurídico que la ley quiere establecer.

En materia fiscal, el C.F.F. considera como delito al contrabando específico, a la defraudación fiscal, a las violaciones al registro federal de contribuyentes, a los relacionados con la presentación de declaraciones, los relacionados con depositarios o interventores y los relacionados con funcionarios públicos, entre otros

A continuación se transcribe la forma en que se encuentra redactado el delito de defraudación fiscal, en el artículo 108 del C.F.F.<sup>28</sup> "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". La anterior redacción resulta clara, precisa y además se puede considerar que dista mucho de ser original, en virtud de que se repite el texto del artículo 270, de nuestro primer C.F.F., adicionado a dicho ordenamiento mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1948, nos permite, sin embargo, explicar con cierta claridad las principales características de esta figura jurídico tributaria, las cuales son:

1. El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, es decir, se comete

---

<sup>28</sup> Código Fiscal de la Federación, ed. ISEF, México, 2004, pp. 151-152

cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace, voluntariamente encausa su conducta a través de maquinaciones tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en que eventualmente pudiera encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse de las contribuciones que legalmente adeudan, o bien hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del fisco federal.

Dentro de este contexto el delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo: una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho), como consecuencia directa de la "lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: interés del fisco federal en recaudar correcta y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.

2. Desde otro punto de vista, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiera encontrarse la autoridad fiscal.

El delito de defraudación fiscal es un ilícito penal, especial, patrimonial, doloso, de resultado y de querrela necesaria.

Es un delito especial<sup>29</sup> porque está contenido fuera del Código Penal Federal, en una ley administrativa Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>29</sup> Sánchez Vega, Alejandro. *Contrabando y sus Equiparables como Delitos Graves*, ed. Sista, México, 2003, pp 14-15

Es un delito patrimonial porque se comete en agravio del patrimonio del estado y en beneficio económico de un particular.

Es un delito doloso, porque para su realización se requiere el conocimiento y la voluntad de su autor.

Es un delito de resultado, porque solo se perfecciona hasta que se materializan las ideas fraudulentas de quien lo ideó.

Es un delito de querrela necesaria, porque el Ministerio Público sólo puede intervenir a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

De acuerdo al C.F.F. existen dos tipos de defraudación fiscal: La genérica cuya conducta delictiva está descrita en el artículo 108 y la específica o equiparada tipificada en el artículo 109.

Las conductas que tipifican a la defraudación fiscal específica o equiparada son:

- I. Consignar en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.
- II. Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado por la ley, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido.
- III. Beneficiarse sin derecho de un subsidio, o de un estímulo fiscal.
- IV. Realizar dos o más actos entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.
- V. Omitir la presentación de una declaración fiscal por más de seis meses, dejando de pagar la contribución del ejercicio correspondiente."

Estas conductas son totalmente independientes y autónomas de la conducta del delito de defraudación fiscal genérica, ya que en ningún caso se requiere la presencia del engaño en ellas, es decir este elemento lo es imprescindible para

acreditar lo delictuoso del comportamiento del contribuyente que incurre en éstos hechos.

## 1.2 Elementos y Características

Considerando los supuestos que establecen los arts. 386 del Código Penal Federal, así como otros que le son correlativos, se establece como conducta delictiva para la comisión de este delito el engañar o aprovecharse del error del sujeto pasivo.

En cuanto al análisis de los elementos típicos de este delito podemos señalar lo siguiente:

- a) Conducta típica. Engañar o aprovecharse del error del sujeto pasivo (genérico)
- b) Medios de ejecución. Engaño o aprovechamiento del error del sujeto pasivo
- c) Sujeto activo. Puede ser cualquier persona física
- d) Sujeto pasivo. Puede ser cualquier persona física o moral
- e) Objeto material. Cosa mueble o inmueble
- f) El objeto jurídico. El patrimonio
- g) Resultado típico. Hacerse de la cosa
- h) Elementos normativos. "ilícitamente" "indebido" (art. 386 C.P.F.)
- i) Tentativa. Si puede darse

Por lo que se refiere al estudio dogmático de los elementos del delito de fraude podemos señalar lo siguiente:

- a) Clasificación
  - Por su gravedad: delito
  - Por la conducta de la gente: de acción y de comisión por omisión
  - Por su resultado: material
  - Por el daño que causa: lesión

- Por su duración: instantáneo
- Por el elemento interno: doloso
- Por su estructura: simple
- Por el número de actos: unisubsistente
- Por el número de sujetos: unisubjetivo
- Por su forma de persecución: de querrela y de oficio
- Por su materia: federal y común
- Por su clasificación legal: Título vigésimosegundo "delitos contra las personas en su patrimonio"

b) Imputabilidad

- Imputable si el agente tiene capacidad de querer y entender en el ámbito del derecho
- Acciones libres en su causa
- Cuando el agente se coloque en estado de inimputabilidad (art. 15 F-VII CPF)

c) Inimputabilidad

- Cuando al sujeto no se le puede hacer responsable en virtud de incapacidad mental o minoría de edad

d) Conducta

- Acción: respecto al elemento engaño, el agente requiere realizar un acto para que se produzca el resultado
- Comisión por omisión: cuando se trata del aprovechamiento
- Sujeto activo: cualquier persona que engañe o se aproveche del error en que se encuentra el otro y hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro
- Sujeto pasivo: cualquier persona física o moral que sufra el daño patrimonial
- Objeto material: la cosa obtenida ilícitamente o el lucro indebido

- Objeto jurídico: el patrimonio

e) Ausencia de conducta

- El hipnotismo

f) Tipicidad

- Tipo: se encuentran descritos tanto el fraude genérico como el específico (art. 386 al 389 C.P.F.)
- Tipicidad: se presentará cuando se adecue la conducta a los tipos mencionados
- Clasificación: por su composición es un tipo anormal. Por su ordenación metodológica es delito fundamental o básico. Por su función de su autonomía es un tipo autónomo. Por su formulación es casuístico. Por el daño es de lesión.

g) Atipicidad

- Ausencia de calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activos (arts. 387 F-XII, XIII, XIX y XX y 389 C.P.F.)
- Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto al sujeto pasivo (art. 387 F- VII y XIX párrafo 3º. C.P.F.)
- Por falta de objeto material, es decir, que no exista la cosa o el lucro indebido
- Por falta de objeto jurídico, el patrimonio de las personas
- Al no realizarse el hecho, por los medios comisivos específicamente señalados
- Si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos (art. 386 C.P.F.)

h) Antijuridicidad

- Al cometer el agente el delito de fraude está realizando una conducta antijurídica, es decir, contraria a derecho, sin haber actuado bajo causa de justificación.
- i) Causas de justificación
- Según las que señala el ordenamiento respectivo
- j) Culpabilidad
- Dolo, en este delito sólo se presenta mediante dolo directo
- k) Inculpabilidad
- Error esencial de hecho invencible. La inculpabilidad se puede presentar por error de tipo y error de licitud
  - No exigibilidad de otra conducta (art. 15 F-IX C.P.F.)
- l) Condiciones objetivas de punibilidad y su ausencia
- No se presentan y por lo tanto no hay ausencia de condiciones
- m) Punibilidad
- Según lo que establecen los artículos correspondientes 386, 388 y 389 bis C.P.F.
- n) Excusas absolutorias
- En este delito no se presentan
- o) Tentativa
- Se puede presentar en el delito de fraude la tentativa acabada e inacabada
- p) Participación

- Autor material, coautor, autor intelectual, autor mediato, cómplice, encubridor

q) Concurso de delitos

- Ideal; este se presenta cuando con una conducta se cometen varios delitos
- Acumulación; consistirá en tomar como base para la imposición de la sanción el delito mayor

## CAPÍTULO 2

### DELITOS DIVERSOS DE NATURALEZA FISCAL

#### 2.1 Concepto de Delito Fiscal

Raúl González-Salas Campos en su obra "*Los delitos fiscales*"<sup>30</sup> señala que:

"se entiende por infracción fiscal toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ésta se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes substanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares".

Para llegar a establecer el concepto de delito fiscal en principio hay que atender a lo que señala el art. 7 del Código Penal Federal y que dice: "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales" por lo tanto el delito fiscal será aquel que reúna las características del tipo señaladas en la legislación especial contenida en el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el art. 95 del CFF señala que son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

---

<sup>30</sup> González-Salas Campos, Raúl. *Los delitos fiscales*, ed. Péreznieto editores, México 1995, pp. 8-9

Lo que podemos observar del contenido de este artículo es que en el mismo se señalan los participantes en la comisión de delitos fiscales, entre los que se considera el autor intelectual, el material, el coautor, el cómplice, entre otros

## **2.2 Tipos**

Para hablar de los tipos legales que contiene el Código Fiscal de la Federación en materia de delitos fiscales es necesario establecer que los bienes jurídicos que se protegen en dicho ordenamiento son muy disímbolos y es conveniente señalar que de acuerdo con la doctrina, el bien jurídico tutelado desde un punto de vista general es el patrimonio del Erario Federal.

Para una mejor comprensión de los tipos que contiene el Código Fiscal de la Federación es conveniente llevar a cabo un análisis exhaustivo de los mismos los cuales se tratan en puntos subsecuentes.

### **2.2.1 Registro Federal de Contribuyentes**

Dentro de las obligaciones que tienen los contribuyentes, para efectos de cubrir las contribuciones a su cargo, con motivo de ubicarse en las situaciones jurídicas o de hecho que señalan las disposiciones fiscales, es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, mecanismo que constituye el medio por el cual la autoridad hacendaria ejerce sus facultades de vigilancia y cumplimiento de los sujetos obligados.

Para cumplir con esta obligación, el contribuyente debe presentar los avisos correspondientes, en forma oportuna, con el fin de que la autoridad mantenga actualizado ese registro y le permita ejercer el control necesario para la verificación de cumplimiento de obligaciones del sujeto pasivo.

Las disposiciones relativas a esta obligación se encuentran contenidas en el art. 27 del CFF, señalando en este ordenamiento que es obligación de las personas físicas y morales inscribirse en el padrón fiscal si tienen obligación de presentar declaraciones periódicas o expedir comprobantes por las operaciones que realizan.

La información que debe manifestarse a la autoridad fiscal es la siguiente: Nombre de personas físicas, razón o denominación social de las personas morales, así como fecha de nacimiento o fecha de constitución o de cambio de estructura según se trate de personas físicas o morales respectivamente. Asimismo deberán informar sobre su domicilio fiscal y sobre las actividades preponderantes o colaterales que realizan, para lo cual deberán señalar aumento o disminución de obligaciones fiscales.

En relación al delito relacionado con el registro federal de contribuyentes el art. 110 del CFF expresa lo siguiente:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quién:

- I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
- II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- III. Use intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.
- IV. Derogada
- V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

### **2.2.2 Omisión de Declaraciones**

La figura delictiva prevista en la Fracción I del art. 111 del CFF fue derogada por decreto publicado en el DOF el día 29 de diciembre de 1997.

Esta figura estuvo vigente en el CFF durante muchos años y consistía estrictamente en omitir la presentación de declaraciones fiscales.

### **2.2.3 Sistemas Contables**

Por lo que se refiere al delito en relación a los sistemas contables, la Fracción II, art. 111 del CFF establece lo siguiente: "se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

"Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos".

Este tipo legal lo que pretende es que las autoridades tengan a la mano los datos o cifras que se asientan en los libros o en los sistemas de contabilidad, es decir que estos reflejen la verdad sobre las operaciones de los contribuyentes.

En relación a los supuestos y sanciones corporales que corresponde a este delito, los supuestos se encuentran contenidos en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación que expresa lo siguiente:

"Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Derogada

Registro de operaciones en dos o más libros

- II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos

Destrucción de los sistemas y registros contables

- III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Falsedad de pérdidas

- IV. Determine pérdidas con falsedad

Omisión de la presentación de declaraciones

- V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en territorios considerados como regímenes fiscales preferentes, a que se refiere el artículo 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla sin incluir la totalidad de sus inversiones.

Divulgación y uso personal o indebido de información confidencial.

- VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que

afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

No contar con controles volumétricos de gasolina, diesel, etc.

- VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de este Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

#### **2.2.4 Destrucción de Libros**

Siguiendo con el análisis del art. 111 del CFF, la Fracción III de dicho ordenamiento señala que comete el delito en antecedentes quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la información relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Raúl González-Salas Campos<sup>31</sup> expresa que: "se desprende que son nueve distintas hipótesis que prevé este tipo penal, bajo la idea de que cada verbo tiene tres posibilidades distintas de configurarse". También señala que se deduce del contenido de este tipo legal que lo que se pretende evitar es que los contribuyentes no proporcionen la contabilidad o parte de ella, o la documentación que requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

---

<sup>31</sup> Ibidem, pp. 120-121

### **2.2.5 Pérdidas con Falsedad**

En la Fracción IV del art. 111 del CFF se señala que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: determine pérdidas con falsedad.

Desde el punto de vista de la Ley del Impuesto sobre la Renta la determinación de pérdidas fiscales es el resultado de un mecanismo establecido por el citado ordenamiento, y en el cual intervienen los ingresos y las deducciones, mismas que pueden ser manipuladas por los contribuyentes.

Si consideramos que la falsedad es un elemento que se distingue por el uso de la mentira, deslealtad, traición, mutación de la verdad, que llega a dañar el bien jurídico protegido; al aplicarse a la determinación de pérdidas implica que se constituye un elemento que configura la comisión de otro delito denominado defraudación fiscal, ya que el contribuyente al determinar las pérdidas fiscales utilizando la falsedad, configura uno de los elementos de ese delito, cuyo resultado es la obtención de un beneficio indebido usando el engaño para determinados fines y obteniendo un lucro indebido.

Esta figura delictiva, como todos los delitos fiscales, es de comisión dolosa por lo que el elemento intelectual del dolo se integrará con el conocimiento del sujeto activo de que no existe el hecho, situación o circunstancia generadora de la pérdida.

### **2.2.6 Omisión de Declaraciones Informativas**

Esta figura delictiva fue adicionada al Código Fiscal de la Federación, según publicación efectuada en el DOF el 31 de diciembre de 1998. Esta norma dispone también, en su artículo 111 fracción V, una pena de prisión de tres meses a tres años a quien sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en territorios considerados como regimenes fiscales preferentes, a que se refiere el art.

214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>32</sup>, o presentarla sin incluir la totalidad de sus inversiones

Este delito es de omisión simple, ya que no existe omisión en el pago de contribuciones y se considera como una medida para el combate al lavado de dinero producto de actividades ilícitas y control de la defraudación fiscal.

### **2.2.7 Depositarios e Interventores**

El Código Fiscal de la Federación en su art. 112 señala lo siguiente: "se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubiere constituido, si el valor de los dispuesto no excede de \$88,539.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión. (cantidad actualizada al 01-01-05)

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o que no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Esta figura delictiva puede presentarse posteriormente a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de haberse trabado embargo sobre los bienes de algún contribuyente y que estos hayan sido depositados en el propio contribuyente o en alguna otra persona.

Los elementos de este delito que se requieren para su configuración son:

- a) Que el depositario o interventor sea nombrado expresamente por la autoridad hacendaría, de conformidad con lo dispuesto por la ley

---

<sup>32</sup> *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ed. ISEF, México, 2004, pp. 283-284

- b) Deben configurarse los elementos del delito de abuso de confianza, consignados en el Código Penal Federal, es decir, debe existir una disposición para sí o para otra persona del bien depositado, de sus productos o de las garantías de cualquier crédito fiscal.
- c) Debe existir un nexo causal que relacione los hechos anteriores y el resultado final, así mismo que se de el perjuicio en contra del fisco federal y sea determinado en cantidad líquida.

En relación a los delitos por depositarios e interventores, el Poder Judicial Federal sostiene la siguiente tesis:

*DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUANDO SE ACTUALIZAN. El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; por lo que si en autos se comprueba que el quejoso trasladó de un lugar a otro los bienes muebles que quedaron bajo su resguardo en virtud de un embargo provisional que le practicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aún cuando esta movilización se hubiera hecho por unos días, es indudable que en el caso se actualiza la hipótesis prevista en el citado numeral, pues lo que en la especie se sanciona es precisamente el que se haya dispuesto de los bienes sin contar con la autorización correspondiente de la autoridad hacendaria quien, por razón del embargo, los tenía a su disposición.*

*Novena Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*<sup>33</sup>

*Tomo: VI, Agosto de 1997*

<sup>33</sup> Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, ed. IUS, 2003, jurisprudencias y tesis aisladas, México, 2003

*Tesis: X.2º.3 P*

*Página: 702*

*Amparo directo 680/96. Gonzalo Barahona Ruiz. 12 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Idalia Peña Cristo. Secretaria: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos*

De acuerdo con la práctica cotidiana en el mundo empresarial es conveniente tener en consideración que la comisión de este delito se da frecuentemente por desconocimiento de la responsabilidad que implica ser designado depositario.

### **2.2.8 Alteración o Destrucción de Sellos Fiscales**

El art. 113 señala lo siguiente: "se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente:

- I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Hay que considerar que los aparatos de control son aquellos instrumentos de medición de peso o volumen que resultan indispensables para determinar la base gravable de alguna contribución, por ejemplo, la producción, envasamiento y enajenación de bebidas alcohólicas, obligación que deben cumplir los contribuyentes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Asimismo los sellos y las marcas son signos de identificación que la autoridad fiscal utiliza en las cosas para individualizarlas debidamente y acreditar que estas no han sido alteradas o sustituidas.

Aunque la redacción del propio artículo señala la conducta dolosa, este delito es eminentemente doloso y el sujeto activo tiene conocimiento de que los mecanismos de control para fines fiscales tienen ese propósito y el externa su voluntad de alterar o dañar los controles con un determinado propósito.

Por otra parte el mismo artículo 113, contiene otras figuras típicas del delito derivadas de la destrucción de aparatos de control, máquinas registradoras, impresión de comprobantes sin estar registrados, en fracciones II y III que a la letra dicen:

Fracción II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Fracción III. Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

### **2.2.9 Abuso de Autoridad**

El art. 114 del CFF señala que: “se impondrá sanción de uno a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales”.

Los elementos del tipo penal se configuran cuando el servidor ordena o practica visita domiciliaria o embargo administrativo sin el mandamiento escrito, es decir, abusa de su posición como servidor público. Asimismo, la otra figura delictiva corresponde a los servidores públicos que también abusan de su puesto con fines de obtener algún lucro.

### **2.2.10 Amenazas de Servidores Públicos**

El art. 114-A del CFF señala lo siguiente:

"se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales".

Esta figura se agregó recientemente a la lista de delitos fiscales y nos lleva a considerar que el sujeto activo lo puede ser primero, la persona que tenga facultad reglamentaria dentro de la estructura del fisco federal para presentar querellas declaratorias o denuncias o en caso dado la persona que esté adscrita a uno de sus órganos y que tenga facultades reglamentarias dentro de sus atribuciones.

Este delito es de comisión dolosa y debe tenerse en consideración lo dispuesto por el Código Penal Federal en el art. 9 primer párrafo.

Por otra parte el artículo 114 del CFF, se reformó a partir del 01 de enero de 2004 adicionándole un segundo párrafo que a la letra dice:

"Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querella o denuncia notoriamente improcedente."

Como resultado de esta reforma podemos concluir que es un agravante aplicable a este delito, la cual se da en el marco de los excesos que algunos funcionarios públicos llevan a cabo en el cumplimiento de sus funciones.

También respecto a las sanciones a servidores públicos que revelen información a terceros, es importante agregar que con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación, vigentes a partir del 01 de enero de 2004 se adiciona un artículo 114-B para tipificar como delito este supuesto y que a la letra dice lo siguiente:

“Art. 114-B. Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las Instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales”.

El contenido de esta disposición va dirigido a proteger los intereses del público usuario de los servicios financieros en relación a los capitales manejados dentro de las instituciones de crédito y que de conformidad con los altos índices de delincuencia que se están dando en el país, resulta ser una medida adecuada para control de esta información.

### **2.2.11 Robo o Destrucción de Mercancías en Recinto Fiscal o Fiscalizado**

El Código Fiscal de la Federación en su art. 115 señala lo siguiente:

“se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión a quien se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$37,945.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión. (cantidad actualizada al 01-01-05)

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías”

Esta conducta ilícita se da frecuentemente en las aduanas o recintos fiscalizados.

El delito de robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados es eminentemente doloso, porque la naturaleza jurídica del robo así lo exige y este no puede ser culposo. Por lo que se refiere a la destrucción o deterioro de este tipo de mercancías es un delito de comisión dolosa porque así lo especifica la figura delictiva y tampoco cabe la forma de comisión culposa.

En el marco de las reformas que se hicieron al Código Fiscal también se contemplan sanciones a los comercializadores o transportistas de gasolina o diesel que tengan en su poder estos bienes y que hayan sido producto de ilícitos, aprobándose la adición del artículo 115-Bis para estos efectos, el cual a la letra dice lo siguiente:

"Artículo 115-Bis. Se impondrá sanción de seis a diez años de prisión al comercializador o transportista, de gasolina o diesel que tenga en su poder dichos combustibles, cuando estos no contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilicen para la identificación de los productos mencionados.

Tratándose de gasolina o diesel que estén sujetos a especificaciones para su comercialización exclusiva en zonas geográficas limitadas, también se aplicará la pena mencionada al comercializador o transportista, que tenga en su poder los combustibles mencionados, fuera de las zonas geográficas limitadas".

Este delito de nueva creación fue establecido en virtud del robo de combustible que se ha llevado a cabo durante los últimos años a Petróleos Mexicanos.

### **2.3. Punibilidad Aplicable**

La punibilidad aplicable a los delitos antes mencionados se encuentra prevista en cada uno de los artículos citados, disposiciones que contemplan los diversos supuestos y las penas a que se hacen acreedores los sujetos que cometen los delitos en función de los montos y de las conductas relativas a la comisión del delito.

Aunque todas las penas representan importantes sanciones, hay que considerar que la pena privativa de la libertad debe ser más que suficiente para disuadir al sujeto en la comisión de un delito de esta índole.

## CAPITULO 3

### DELITO DE CONTRABANDO

#### 3.1 Antecedentes Históricos

En la época del Imperio Romano existe referencia de que se prohibió la introducción de ciertos productos como la seda a la ciudad de Roma y fue en virtud de esta conducta que se configuraba el delito de contrabando por la ocultación de las mercancías ante la oficina o estación del Portorium. Los romanos establecieron el Portorium marítimo y el terrestre.

Máximo Carvajal Contreras, en su obra *Derecho Aduanero*,<sup>34</sup> cita el comentario de Margarita Lomelí Cerezo, respecto al "Portorium", el cual tenía un triple aspecto: "de impuesto aduanal", porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; "de peaje" o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de "alcabala" o derecho exigido por una Ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella.

En la etapa colonial, Carvajal Contreras<sup>35</sup>, señala que en 1525 y 1532 se expedieron las primeras disposiciones en la Nueva España para combatir el contrabando, las cuales ordenaban el embargo de navíos, así como que se vigilara la defraudación del derecho del almojarifazgo y otros derechos que se ocasionaban al venderse mercancías y frutas de otras tierras, estableciendo como sanción a estas infracciones el decomiso de mercancías y frutas; asimismo, se impusieron diversos y complicados impuestos en materia de comercio exterior.

La figura de contrabando se incorpora al Código Fiscal de la Federación a partir del año de 1938, sufre modificaciones en 1948 y 1967 y en la legislación vigente las modificaciones efectuadas se sitúan en ampliar su base típica, agregando hipótesis

---

<sup>34</sup> Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*, décima primera edición, ed. Porrúa, México, 2002, p. 53

<sup>35</sup> *Ibidem*, pp. 58-59

que se enlazan con las zonas libres, con los recintos fiscales y fiscalizados, con las contribuciones y con las cuotas compensatorias.

### 3.2 Concepto y Elementos del Delito

El vocablo contrabando etimológicamente se refiere al hecho de actuar en contra de un edicto es decir, se refiere a todo hecho contrario a la ley.

El Diccionario de la Lengua Española lo define de la siguiente manera "comercio o producción de géneros prohibidos a productores y comerciantes.... acción o intento de fabricar o producir fraudulentamente dichos géneros o exportarlos"<sup>36</sup>.

Carlos E. Mascareñas<sup>37</sup> en su obra *Nueva Enciclopedia Jurídica*, establece que contrabando proviene del bajo latín "Contra-bannum", en el cual "Ban" en el antiguo derecho público significaba la orden notificada o promulgada oficialmente, por lo tanto lo que vaya en contra de esta orden o bando, será contrabando.

Para Carlos Anabalón Ramírez,<sup>38</sup> contrabando es: el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudiera corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre de ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos

El contenido de la palabra contrabando tiene relación con una prohibición en el manejo de mercancías, ya sea que se trate de producción o su transporte de un lugar a otro, si estas actividades están sujetas a controles, restricciones, aranceles, etc. denota acciones de introducción o extracción de un territorio

<sup>36</sup> Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*, edición en cd-room, ed. Espasa-Calpe, Madrid, 2003

<sup>37</sup> Mascareñas E, Carlos. *Nueva Enciclopedia Jurídica*, ed. Francisco Seix, Barcelona, España, 1953, p. 282

<sup>38</sup> Anabalón Ramírez, Carlos. *Derecho Penal y Procesal Aduanero Chileno*, ed. Escuela de Administración Pública, Chile. 1971, p. 12

En el glosario de Comercio Exterior<sup>39</sup> se establece como definición de contrabando lo siguiente:

"Es la actividad que consiste en introducir a un país mercancías prohibidas o bien, efectuar la comercialización de artículos prohibidos por las leyes de un país..... la pena por excelencia en este tipo de infracciones es el decomiso o confiscación de la mercancía y de los medios utilizados para la realización del delito..... actitud delictiva consistente en introducir al país o extraer de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias a que obliguen las disposiciones fiscales, sin permiso de la autoridad competente... "

El art. 102 del CFF señala lo siguiente: "comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el art. 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$100,000.00<sup>40</sup> o del 10% de los impuestos causados, el que

<sup>39</sup> Acosta Roca, Felipe, *Glosario de Comercio Exterior*, ed. ISEF, México, 2001, p. 32

<sup>40</sup> Disposición contenida en el art. 102 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y cantidad actualizable a través de Resolución Miscelánea Fiscal.

resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o de exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

El sentido de la palabra contrabando implica la idea de una operación generalmente clandestina, consistente en la importación o exportación de dinero, bienes o mercancías en contra de las normas legales vigentes y en perjuicio de la Hacienda Pública.

Por lo que se refiere a las presunciones en el delito de contrabando, el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos y las penas aplicables para este delito. La presunción es el resultado lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido. El hecho conocido se denomina indicio y de él se parte para establecer la presunción. Las presunciones en el caso del contrabando son de carácter legal y admiten prueba en contrario.

En el caso de las presunciones por sí mismas no configuran el delito de contrabando, sino que por sus circunstancias permiten deducirlo. Las conductas que el Código Fiscal de la Federación establece como presunciones para el contrabando se constituyen como auténticos tipos del delito; tal es el caso de descargar subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte; así como, si se descubren mercancías extranjeras a bordo de embarcaciones destinadas exclusivamente al tráfico de cabotaje.<sup>41</sup>

Con motivo de las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación, vigentes a partir del 01 de enero de 2004, el artículo 103 de este ordenamiento sufre

---

<sup>41</sup> El tráfico marítimo de cabotaje se define como el transporte o navegación de mercancías entre dos puntos del país ubicados en el mismo litoral, según Glosario de Comercio Exterior de Felipe Acosta Roca, p. 113

transformaciones importantes por lo cual se considera conveniente la transcripción del mismo con objeto de establecer las nuevas presunciones que se agregaron a la citada disposición.

"Artículo 103. Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura<sup>42</sup> a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas
- VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico internacional.

---

<sup>42</sup> El tráfico de altura es el transporte de mercancías que lleguen al país o se remitan al extranjero y la navegación entre un puerto nacional y otro extranjero o viceversa

- IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional
- X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo
- XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida
- XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida
- XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados
- XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o a las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.
- XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un

programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía

- XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal
- XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.
- XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Los requisitos para que la autoridad administrativa proceda en contra de quien presuntamente haya cometido este delito se encuentran contenidos en el art. 92 del CFF y son los siguientes:

- a) Formular declaratoria de perjuicio sufrida por el fisco federal
- b) Formular declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran de permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido

Posteriormente la autoridad deberá formular querrela o denuncia ante el agente del Ministerio Público Federal para iniciar el procedimiento penal.

El delito de contrabando es de acción en la conducta ya que según el Código Fiscal consiste en introducir o extraer del país mercancías, es decir solamente puede darse la comisión delictiva por la conducta de introducir o extraer mercancía.

Para efectos de puntualizar el concepto de mercancías es conveniente acudir a la Ley Aduanera<sup>43</sup> que en su art. 2 la define como: "los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

En virtud de que este delito es por comisión, los medios son: que la conducta se realice produciendo como resultado la omisión "del pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse".

Asimismo que este resultado se realice sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

Por otra parte como tercer elemento que la mercancía que se introduzca o se extraiga del país sea de importación o exportación prohibida.

---

<sup>43</sup> *Ley Aduanera*, ed. ISEF, México, 2004, p. 2

Finalmente la comisión de este delito también se refiere a quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país y el último supuesto en que se produce este delito es la extracción de mercancías de recintos fiscales o fiscalizados.

Con referencia a este delito de contrabando el Poder Judicial Federal sustenta lo siguiente:

*CONTRABANDO, DELITO DE. NO ES REQUISITO LA PREVIA QUERELLA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA PROCEDER PENALMENTE. Para proceder penalmente en relación con el delito de contrabando a la importación, previsto por el artículo 102, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no es requisito la previa querella de la Secretaría de Hacienda, por no disponerlo así el artículo 92 del propio cuerpo normativo, pues tal existencia, según lo dispone la fracción I del citado numeral, sólo se refiere a los delitos fiscales definidos por los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del código tributario dentro de los cuales no se comprende el ilícito de contrabando a la importación previsto por el citado artículo 102, fracción I, ya que para proceder penalmente por este delito, conforme a lo establecido por las diversas fracciones II y III, del propio artículo 92, sólo se requiere que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio y que, en su caso, formule la declaratoria correspondiente respecto del contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: VIII, Noviembre de 1991*

*Página: 188*

*Amparo directo 148/90, Francisco Márquez Mendoza. 20 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio Hernández Martínez. Secretario: Carlos R. Domínguez Avilán*

*CONTRABANDO. Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales, son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de esas actuaciones, existen inculcados, por responsabilidades de distinto género: unas, de carácter penal, y otras, de orden meramente administrativo, por el pago de los derechos fiscales.*

*Quinta Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Apéndice de 1995*

*Tomo: Tomo II, Parte HO*

*Tesis: 844*

*Página: 543*

*Quinta Época:*

*Amparo en revisión 418/27. Lepe Salvador. 29 de febrero de 1928. Unanimidad de nueve votos.*

*Amparo en revisión 3271/26. Goodyear Tire and Rubber Co. 14 de abril de 1928. Unanimidad de ocho votos.*

*Amparo en revisión 802/27. Oliver Jean. 21 de abril de 1928. Mayoría de ocho votos.*

*Amparo en revisión 3811/26. United States Rubber Export Co., Ltd. 10 de octubre de 1928. Mayoría de siete votos.*

*Amparo en revisión 3129/27. Hinojosa Jesús M. 24 de octubre de 1928. Unanimidad de nueve votos.*

CONTRABANDO, DELITO DE. EL PAGO DE LOS DERECHOS OMITIDOS POR LA MERCANCÍA IMPORTADA, NO RELEVA DE RESPONSABILIDAD PENAL, SI NO RECAE EL DESISTIMIENTO EXPRESO DE LA AUTORIDAD FISCAL. De acuerdo con el artículo 92, fracción III, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, los procesos por los delitos fiscales a que se refiere el citado precepto, se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; sin embargo, aun cuando se cubran tales derechos, ello no beneficia al infractor, dado que la petición de sobreseimiento es una facultad discrecional de la mencionada Secretaría, por lo que si no existe tal petición expresa de sobreseimiento, no beneficia al procesado el hecho de haber liquidado los impuestos omitidos.

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989

Página: 222

Amparo directo 34/89. Felipe González Flores. 17 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Oscar Vázquez Marín. Secretario: José Ignacio Valle Oropeza.

LEY ADUANERA. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS QUE INTEGRAN LA INFRACCIÓN DE CONTRABANDO. El artículo 127, fracción I de la Ley Aduanera dispone: "Art. 127. Comete la infracción de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos: I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse". Del precepto transcrito se advierte que, el tipo de infracción está constituido por dos elementos: a). Introducción de mercancías al país o extracción de él, por cuyo hecho deben satisfacerse determinados requisitos; b). Omisión en el cumplimiento de esos requisitos entre los que se encuentra el pago de impuestos. Es de explorado derecho que las infracciones son instantáneas cuando la consumación se agota en el mismo

*momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos y que son continuas o permanentes, cuando la consumación se prolonga en el tiempo. En opinión de este Tribunal, la infracción de contrabando que nos ocupa es instantánea, en la medida en que en el momento en que se introduce la mercancía al país, omitiendo el pago de los impuestos que deban cubrirse, se realizan todos los elementos constitutivos de la infracción.*

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Octava Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: Xli, Octubre de 1993*

*Página: 443*

*Revisión fiscal 24/93. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra autoridad. 24 de marzo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Pablo Sáyago Vargas.*

**CONTRABANDO. MANIFESTACIÓN DE PERJUICIO AL FISCO. NATURALEZA Y FORMALIDADES.** *El acto por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifiesta que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, no es un requisito de procedibilidad, sino un obstáculo procesal, cuya existencia únicamente suspende el procedimiento, pero no impide su prosecución, si es salvado o subsanada la causa que lo constituye; y en estas condiciones, no puede equipararse a la querrela, la que sí es un requisito de procedibilidad. Por lo tanto, no gozando la manifestación de perjuicio la misma naturaleza que la querrela, no le son aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 118 y 119 del Código Federal de Procedimientos Penales, en cuanto a las formalidades para su validez.*

*Séptima Época*

*Instancia: Primera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 127-132 Segunda Parte*

*Página: 71*

*Amparo directo 5629/77. Rubén Alberto López Rubio. 20 de julio de 1979. Cinco votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Secretario: Jorge Martínez Aragón.*

*Nota: En el Informe de 1979, la tesis aparece bajo el rubro "REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD. LA MANIFESTACIÓN DE PERJUICIOS POR EL FISCO FEDERAL NO ES UN."*

*CONTRABANDO, EXISTENCIA DEL DELITO DE. La existencia del delito de contrabando no está sujeta a la emisión de una orden de algunos funcionarios de la Secretaría de Hacienda, para que se compruebe el cumplimiento de requisitos fiscales, ni a la presentación de una denuncia, actos que deben considerarse como limitaciones impuestas a empleados y funcionarios de la vigilancia establecida por la ley, pero que, según lo dicho, no son elementos constitutivos del delito de contrabando y cuya ejecución sin sujeción a la ley, sólo puede dar lugar a la correspondiente responsabilidad.*

*Sexta Época*

*Instancia: Primera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: Segunda Parte, CV*

*Página: 48*

*Amparo directo 1186/65. Ezequiel Hernández Carreón. 14 de marzo de 1966.*

*Unanimidad de cinco votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.*

*CONTRABANDO, DELITO EQUIPARABLE AL. INTEGRACIÓN. No es atendible el argumento en el sentido de que al no quedar comprobado el cuerpo del delito de contrabando, menos puede estarlo el equiparable al contrabando; al respecto debe*

*precisarse que para la existencia del segundo ilícito no es indispensable la acreditación del primero, porque los elementos materiales que integran cada tipo legal son diferentes, esto es, en el delito de contrabando que prevé el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, basta para su configuración que alguien introduzca al país o extraiga de él mercancía cuya importación o exportación esté prohibida, o introduzca al país vehículos importados prohibidos, o en ambos casos, si no se cuenta con el permiso correspondiente cuando se requiera al efecto, o bien, se omita el pago de los impuestos que deban cobrarse; mientras que en el delito equiparable al contrabando, previsto en la fracción VI del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, es suficiente para su tipificación que alguien posea, conduzca o use un vehículo de procedencia extranjera, de modelo correspondiente a los últimos cinco años, sin haber justificado su legal importación y estancia en el territorio nacional. No es óbice para ello que las sanciones para los dos ilícitos sean las mismas y estén establecidas en un sólo artículo, como lo es el 53 del propio Código.*

*Séptima Época*

*Instancia: Sala Auxiliar*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 181-186 Séptima Parte*

*Página: 172*

*Amparo directo 5376/80. Carlos Onésimo Carbajal Mayen. 1 de marzo de 1984.*

*Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo Guzmán Orozco. Ponente: Felipe López Contreras.*

*CUOTAS COMPENSATORIAS. PARA DETERMINAR SU NATURALEZA DEBE ACUDIRSE TAMBIÉN A LO DISPUESTO EN DIVERSOS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES, INCORPORADOS AL ORDEN JURÍDICO NACIONAL EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (CONTEXTO NORMATIVO VIGENTE HASTA EL 27 DE JULIO DE 1993). Con la finalidad de abordar el análisis de constitucionalidad de las referidas cuotas es necesario precisar cuál es el marco*

*jurídico que regula la facultad de establecerlas y aplicarlas, cuáles son las autoridades competentes para ello, qué conducta es la que genera su establecimiento y aplicación, y qué procedimiento debe seguirse antes de la emisión de la resolución correspondiente, lo que permitirá concluir si la atribución respectiva constituye una expresión de la potestad tributaria del Estado mexicano. En tal virtud, resulta necesario acudir no sólo a lo previsto en la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior y en el Reglamento contra Prácticas Desleales de Comercio Internacional, sino también a lo dispuesto en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de mil novecientos cuarenta y siete, ratificado por el Senado de la República el once de septiembre de mil novecientos ochenta y seis y en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de mil novecientos setenta y nueve, ratificado por el mencionado órgano legislativo el veinticinco de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, pues estos instrumentos internacionales, unidos a los mencionados ordenamientos internos, según lo previsto en el artículo 133 de la Carta Magna, conforman el contexto normativo que regía el establecimiento y aplicación de las cuotas compensatorias.*

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XIV, Agosto de 2001*

*Tesis: 2a. CXXIV/2001*

*Página: 222*

*Amparo en revisión 1162/96. Xocongo Mercantil, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.*

**CONTRABANDO.** *Existe la infracción de contrabando, aunque no se haya consumado el efecto de introducir a la República mercancías sin el pago del tributo*

*correspondiente, y para tal infracción basta que, voluntariamente, se empleen medios que puedan tener como resultado la omisión fraudulenta de los impuestos, pero, en cambio, debe afirmarse que la intención de defraudar al fisco, o de omitir el pago de los impuestos, debe quedar plenamente probada, y cabe también observar que no hay contrabando si la aprehensión de las mercancías se realiza dentro del perímetro de vigilancia fiscal, cuando los ocupantes del automóvil que transporta las mercancías se dirijan precisamente al lugar en que debe realizarse el registro para el pago de los impuestos.*

*Sexta Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: Tercera Parte, XXXVII*

*Página: 19*

*Revisión fiscal 127/59. José Moyeda Romero. 27 de julio de 1960. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.*

*CONTRABANDO, DELITO EQUIPARABLE AL DE, CONFIGURACION. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el delito equiparable al de contrabando, que prevé el dispositivo legal en cita, se comete por quien "adquiere mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país"; de lo cual se desprende que es intrascendente el hecho de que las mercancías extranjeras se hubiesen adquirido dentro del territorio nacional o fuesen usadas, ya que de conformidad con lo dispuesto por el diverso 92 último párrafo del mismo ordenamiento legal, "... Se consideran mercancías los productos, artículos, efectos, y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular". Esto es, la ley no distingue que para la configuración del tipo de que se trata, sea necesario que las mercancías se adquieran en el extranjero y estas sean nuevas.*

*Octava Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988*

*Página: 203*

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 32/38. Manuel Rojo Badillo. 18 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: J. Jesús Duarte Cano. Secretario: Carlos Loranca Muñoz.*

**3.3 Equiparables al Delito de Contrabando**

En relación a la figura de la equiparación, la doctrina recurre a esta figura cuando existen determinadas conductas que no cuentan con todos los elementos del delito genérico, pero que lesionan al mismo bien jurídico tutelado por el tipo genérico.

En el art. 105 del CFF se establece una variedad de hechos delictivos que este ordenamiento considera como equiparables al delito de contrabando, aunque en la realidad se trata de figuras estrictamente relacionadas con el concepto de fondo del contrabando, es decir no hay una diferencia profunda que los distinga.

Dentro del catálogo que se señala en el artículo de referencia nos encontramos las siguientes hipótesis de este delito: quien adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal; quien tenga en su poder por cualquier título mercancías extranjeras que no sean para su uso personal; quien ampare con documentación o factura auténtica mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida; quien tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido, quien en su carácter de funcionario autorice la internación de algún vehículo, quien tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal estancia; quien enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos

importados temporalmente; quien enajene o adquiera por cualquier título vehículos importados destinados a zonas libres; quien retire de la aduana bebidas alcohólicas sin marbetes; quien retire de la aduana o recintos fiscales bebidas alcohólicas sin marbetes o precintos; quien introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional sin pago de los impuestos y finalmente quienes no declaren en la aduana a la entrada o salida del país si lleva consigo cantidades superiores a 30,000.00 dólares de los Estados Unidos de América.

Por la importancia que reviste la figura del contrabando equiparado y debido a las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación en su artículo 105, se transcribe a continuación el contenido del citado ordenamiento:

“Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

- I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que tengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.
- II. Derogada
- III. Derogada
- IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido
- V. En su carácter de funcionario o empleado público de la federación, de los Estados, del Distrito Federal, o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III, de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las

mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

- VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o interne temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener algunas de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.
- VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.
- VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado o de cualquier otra forma viole las disposiciones que regulen el régimen aduanero autorizado en cuanto al destino de las mercancías correspondientes y la finalidad específica del régimen.

No se impondrá sanción alguna a quien en relación con un vehículo hubiera incurrido en los supuestos del párrafo anterior, si antes de que se inicie el ejercicio de la acción penal presenta de manera espontánea el vehículo ante las autoridades aduaneras de la franja o región fronteriza para acreditar su retorno a dicha franja o región.

- IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales

- X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de una país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido en esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

- XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.
- XII. Señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior, salvo los casos en que sea procedente su rectificación o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

- XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.
- XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 38 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema
- XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación
- XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales
- XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.
- XVIII. La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, ordenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a 30,000 dólares de los Estados

Unidos de América se le sancionara con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

### 3.4 Contrabando Calificado

En relación al contrabando es importante resaltar las calificativas que contiene el art. 107 del CFF, ordenamiento que establece cuatro supuestos en los cuales el delito de contrabando será calificado.

Mario Alberto Torres López<sup>44</sup> en su obra *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, señala que: "doctrinalmente calificativa quiere decir aquella circunstancia que de presentarse antes o durante la comisión de un delito, tiene el efecto de modificar la punibilidad, ya sea agravándola (circunstancias agravantes) o disminuyéndola (circunstancias atenuantes).

Las circunstancias agravantes según el art. 107 del CFF serán cuando se cometa el delito:

- I. Con violencia física o moral en las personas
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
- III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público
- IV. Usando documentos falsos

Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

---

<sup>44</sup> Torres López, Mario Alberto. *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, ed. Porrúa, México, 2000, p. 93

Esta disposición señala que cuando este delito sea calificado, la sanción se aumentará de tres meses a tres años de prisión y si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

### **3.5 Punibilidad en el Delito de Contrabando**

Las sanciones que se establecen por la comisión de este delito se encuentran contenidas en los arts. 104, 105 y 107 del CFF.

En relación a las sanciones que establece el art. 104 se considera que las penas se aplican en función del monto de las contribuciones o las cuotas compensatorias omitidas, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo federal o cuando se trate de mercancías que requieran de permiso de autoridad competente.

Por lo que se refiere al art. 105 del CFF las sanciones que establece son las relacionadas con aquellos tipos que se asimilan al delito de contrabando y uno de los que nos podemos encontrar es el de no declarar en la aduana a la entrada o salida del país la transportación de cantidades superiores a los 30,000.00 dólares.

Con referencia al art. 107 del CFF, este ordenamiento contiene las circunstancias o tipos por los cuales se agrava la pena del delito de contrabando.

## CAPÍTULO 4 LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

### 4.1 Concepto Legal del Delito de Fraude

El derecho penal fiscal se puede definir como el conjunto de normas que regulan las penas, describen los delitos que pueden configurarse por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, salvaguarda los intereses del fisco y establece los deberes hacia el mismo; concluyendo con esto que tiene como objetivo asegurar en forma oportuna y eficiente la percepción de los recursos tributarios al fisco.

El delito de fraude ha recibido en otras épocas y en otras legislaciones nombres diversos tales como: "estelionato" (Imperio Romano); "escroquiere" (Código Francés), "truffa" (Italia), entre otros.

En México, el Código Penal Federal define en su artículo 386 al Delito de Fraude como sigue:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno, o aprovechándose del error en que se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa, o alcanza un lucro indebido."

Por pertenecer el Fraude al grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo y el abuso de confianza. Las diferencias existentes entre tales figuras delictuosas son: En el robo la acción consumativa existe en el apoderamiento sin consentimiento del dueño o bien contra su consentimiento según sea simple o con violencia lo cual implica un movimiento corporal de aprehensión de la cosa; en el abuso se requiere disposición de aquello que ya previamente tiene, dentro del ámbito de su poder material, el agente del delito y por último, el fraude supone la recepción de la cosa por "entrega voluntaria" que hace la víctima como consecuencia del estado de error en que se encuentra, bien motivada por la engañosa actividad

desplegada por el delincuente o por una situación anterior que es aprovechada por éste.

Conforme a nuestro derecho positivo vigente, engaño: es aquello que induce a error, podemos añadir que engaño se refiere solamente a los casos en que es causado por la acción del hombre en virtud de que el engaño del derecho es un acto humano.

Las formas que generalmente toma este acto son:

- a) "Cuando una persona comunica a otra conceptos erróneos.
- b) Cuando le inspira sentimientos falsos. (inmorales o antiestéticos, comprendidos los antijurídicos).
- c) Cuando le sustituye algo.

Los tres casos deben tener por mira el equivocar la conducta del errado"

Las formas en que las anteriores situaciones se dan en la vida son infinitas, frecuentemente se llevan a cabo con ayuda de artificios o falsificaciones.

Se entiende por artificio a la técnica para impresionar y por falsificación a la alteración de un documento que tenga carácter legal.

En base a lo anterior se puede decir que el fraude es un engaño intencionalmente causado, con objeto de apropiarse el bien de otro: todos los artificios, todas las maniobras, todos los procedimientos de cualquier naturaleza que sean propicios para llegar a ese resultado, entran en la noción general del fraude; se puede considerar que un engaño es punible cuando daña gravemente el patrimonio de la víctima, entendiéndose por gravemente a una alta proporción sobre sus recursos.

De esta forma el engaño es una acción falaz positiva que estima el aprovechamiento del error, por el contrario como una acción negativa, supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que

recaen en los hechos, o cosas objetos del delito, en el aprovechamiento del error el delincuente no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, simplemente conociéndolo se abstiene de hacer saber a ésta la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar una finalidad dolosa, es decir, el engaño es una manifestación del dolo, entendiéndose por esto una actuación de mala fe.

Es importante señalar, para seguir entendiendo el término de fraude, la diferencia entre engaño simple y engaño maquinado.

El engaño simple es la actitud o mentira que lleva a un error, pero puede ser por ignorancia, distracción, descuido, etc, siempre convencido el individuo que está actuando con veracidad; en cambio el engaño maquinado, trae consigo el dolo (astucia, falsía o imaginación que se emplea para engañar a otro), cuyo objeto es producir en la víctima un falso concepto de la realidad, buscando un perjuicio a un tercero y un beneficio a sí mismo.

Una vez entendida la diferencia entre ambos conceptos, se puede decir que el engaño maquinado, es una actitud dolosa, encaminada a la realización de un fraude.

En materia civil, el fraude consiste en ocasionar intencionalmente perjuicio a un particular o a una colectividad por medio de un acto ilícito, con un conocimiento de que lo es.

La diferencia entre los conceptos de fraude y delito de fraude, consiste en que el primero es más general y se refiere no solamente a los casos de perjuicio patrimonial sino a los de cualquier clase de perjuicio, y el segundo únicamente en aquellos casos en que alguien resulta gravemente perjudicado en sus intereses.

Aunque pudiera llevarse a cabo un fraude para modificar el estado civil de una persona por ejemplo, el derecho penal podría no aceptarlo, en ese sentido, sino solamente en el patrimonial.

De esta forma el fraude civil es una acción dolosa amplia, atacando derechos de terceros, como lo demuestra el código civil hablando en capítulo especial de fraude celebrado en perjuicio de tercero, pero coincide con el penal por cuanto que se trata de un engaño elaborado.

El dolo, se refiere a intención dañosa, mientras el fraude debe referirse a aseveraciones mentirosas, maniobras tendientes a inducir a error o falsear la realidad.

Por otro lado, para que exista el delito de fraude, es necesario que se den los siguientes elementos:

1. Un sujeto activo: Engañador, actor del delito.
2. Un sujeto pasivo: Engañado, quienes son afectados en su patrimonio.
3. Que el sujeto activo tenga la intención de apoderarse de todo o parte del patrimonio del sujeto pasivo.
4. Que exista error del sujeto pasivo.
5. Que el sujeto activo provoque ese error o que conociéndolo lo aproveche para apoderarse de alguna cosa, o que alcance un lucro indebido o que ejecute actos que mantengan en error al sujeto pasivo con este fin.
6. Que el sujeto activo trate o consiga aprovechar dicho error o engaño para lucrar o para hacerse ilícitamente de alguna cosa y que exista relación de causalidad entre estas dos cosas.
7. Que este aprovechamiento sea con perjuicio del engañado o de un tercero o que el daño se pruebe.
8. Que el engaño o maniobras para mantener en él al sujeto pasivo constituyan maquinaciones o artificios.

Los anteriores elementos integran y constituyen al delito de fraude y es el Código Penal quien hace la distinción de éste en Genérico (Art. 386) y Específico (Art. 387), ya que las acciones previstas en éste último llevan en forma más o menos oculta

todos los elementos señalados en el primero, o lo que es lo mismo: que son especies del género fraude.

Puede advertirse que aunque todas las fracciones tienen similitud con el genérico se singularizan en que toman elementos que faltan en el genérico, pero para éstos casos la ley presume que existen, en consecuencia, el legislador optó por establecer la equiparación en penalidad; pero como el derecho es más que ley, nuestra jurisprudencia y doctrina se han encargado de precisar que todos esos casos son especies del fraude genérico.

Por lo anteriormente expuesto se puede comentar que el Fraude es un delito patrimonial (porque se pretende el beneficio propio con la obtención del bien o la cosa objeto del delito), doloso (por la astucia que se emplea para engañar a otro o a otros) y de resultado (por implicar un daño material y/o lesión); que puede ser del orden común o del orden federal.

#### CONCEPTO DE TIPO

Tipo es la creación legislativa, la descripción que hace el estado de una conducta en los preceptos penales<sup>45</sup>.

El Diccionario Jurídico Mexicano, señala como tipo<sup>46</sup> lo siguiente:

"La expresión tipo es usualmente utilizada por la doctrina para aludir a la descripción de una conducta prohibida realizada por una norma jurídico-penal, en tanto que la tipicidad es entendida como la característica de adecuarse a una disposición legislativa... se dice que un comportamiento es típico cuando coincide con lo previsto en un tipo penal."

<sup>45</sup> López Betancourt, Eduardo. *Introducción al Derecho Penal*, ed. Porrúa, México, 1999, p 132

<sup>46</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. UNAM-Porrúa, México, 2000, p. 3091

Tipicidad es la adecuación o correspondencia entre una conducta en concreto con el molde típico o figura del delito.<sup>47</sup>

Para que exista delito fiscal, se requiere de una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, sea típica, antijurídica y culpable.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito fiscal cuya ausencia impide su configuración, es por eso que ninguna conducta será delito fiscal, aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no está prevista en la ley fiscal como típica.

El que la tipicidad sea elemento esencial del delito fiscal se deriva del principio de estricta legalidad penal expresado con la fórmula "nullum crimen nulla poena sine lege", que ha sido consagrado por nuestra Constitución Federal en el tercer párrafo del artículo 14, que a la letra dice "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate."

La tipicidad constituye una trascendental garantía específica de legalidad, rigurosamente penal, ya que sólo en el ámbito del derecho penal y en especial en la del derecho fiscal-penal, funciona el tipo con el carácter constitucionalmente imperativo y exhaustivo, lo que no ocurre en materia civil o mercantil, en cuyo ámbito puede invocarse la costumbre, la analogía, la equidad, los principios generales del derecho, etc.

Por lo tanto la tipificación dentro del delito fiscal resulta imprescindible para dar tanto al delito como a la sanción, la certeza necesaria para su correcta aplicación.

Los tipos se clasifican, según Abdón Hernández Esparza,<sup>48</sup> en normales: que están constituidos por la mera descripción objetiva; y anormales: los que contienen

---

<sup>47</sup> Reynoso Dávila, Roberto, *Teoría General del Delito*, ed. Porrúa, México, 1998, p 62

<sup>48</sup> Hernández Esparza, Abdón. *El Delito de Defraudación Fiscal*, ed. Botas, México, 1962. p. 87

elementos normativos, los cuales salen del aspecto objetivo para entrar en el campo de los valores, sean del carácter jurídico o cultural.

Pueden contener asimismo elementos típicos subjetivos del injusto, es decir, referencias a la situación psicológica del sujeto activo en cuanto manifiesta su estado anímico; de acuerdo a esta clasificación del delito de defraudación fiscal puede considerarse como un tipo anormal.

En el fraude fiscal, será típica la conducta consistente en el engaño o aprovechamiento del error para omitir el pago, total o parcial, de los impuestos. El elemento subjetivo se encuentra expresado en los verbos "engañar" y "aprovechar el error", y por consiguiente, al hacer referencia al concepto "impuesto" estamos en presencia de un elemento normativo que implica una valoración jurídica en virtud de que es una apreciación exacta de carácter jurídico.

Por su autonomía el tipo de la defraudación fiscal es un tipo especial debido a que tiene ciertas características correspondientes a un tipo básico a las cuales se han añadido otros elementos peculiares que los separan e identifican.

Los tipos normales pueden tener referencias o modalidades en cuanto a los sujetos, al objeto, tiempo y lugar, ocasión o medios.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es el que engaña o que, aprovechándose del error, omite total o parcialmente el pago de un impuesto; es por ello que se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aún cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero se deriva como consecuencia lógica de la interpretación. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, éste debe ser el sujeto pasivo.

Eduardo López Betancourt<sup>49</sup> en su obra *Delitos en Particular I*, señala que: "gramaticalmente el fraude es una acción encaminada a eludir cualquier disposición legal, ya sea esta fiscal, penal o civil, siempre que con ello se produzca perjuicio contra el Estado o contra terceros".

De conformidad con lo anterior debemos distinguir entre el fraude civil y penal; el primero tiene sus orígenes en los vicios del consentimiento (error, mala fe, dolo, lesión y violencia); en tanto que el segundo, debemos tener presente que el engaño debe estar robustecido por maquinaciones y artificios, asimismo debe existir una idoneidad en la conducta dolosa desplegada por el inculpaado, de tal manera que sea posible la violación al bien jurídico tutelado.

Otros dos elementos son esenciales, la contradicción ante la conducta y el orden jurídico general (Antijuridicidad) y cuando a través del dolo reconoce en el sujeto activo una plena conciencia de exteriorizar su conducta (culpabilidad).

Para deslindar el campo jurídico civil del penal se debe recurrir al juicio de tipicidad, ya que de acuerdo con el art. 17 Constitucional, último párrafo que señala que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil; por lo tanto la legislación civil puede sancionar cualquier conducta, en tanto que la penal limita su facultad sancionadora.

El fraude genérico consiste en conseguir un lucro patrimonial por medio del engaño o error, o sea que el sujeto activo hace incurrir al sujeto pasivo en una creencia falsa y lo mantiene en el falso concepto de la realidad sin que lo induzca

El fraude específico se encuentra tipificado en el art. 387 del CPF y todas sus fracciones que lo integran, ordenamiento en el cual se señalan las conductas que serán objeto de las mismas penas del art. 386 del fraude específico.

---

<sup>49</sup> López Betancourt, op. cit. (Delitos en Particular I) p. 305

El Código Penal Federal señala en su art. 386 lo siguiente: "comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Raúl González-Salas Campos,<sup>50</sup> en su obra *Los Delitos Fiscales*, señala que: "en el derecho fiscal, el fraude fiscal se podría entender como aquel comportamiento fraudulento (comisivo u omisivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de los tributos".

#### 4.2 Evolución Histórica

En el México Independiente no se dieron las condiciones propicias para que el Estado instituyera un sistema fiscal y de control de los impuestos adecuado; sin embargo se establecen una serie de ordenamientos tributarios entre los cuales se expide el reglamento de distribución de comisos de fecha 4 de septiembre de 1823, cuyas penas eran demasiado severas, ya que en este caso se señalaba lo siguiente: "el comiso debía declararse por el juez competente y su producto, descontados los derechos fiscales causados y lo que correspondía por arancel al juez, al promotor y al escribano, se repartía entre el denunciante y los aprehensores. Asimismo, en la Ley General del Timbre, en 1893, se establecen dos clases de responsabilidades, por infracciones simples o por infracciones con responsabilidad criminal. Las primeras estaban afectadas de una sanción administrativa únicamente; las segundas consideraban como delito la conducta de defraudación

En otros antecedentes legislativos José Tapia Tovar<sup>51</sup>, en su obra *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, manifiesta que en México el Código Penal de 1871, en su título primero, capítulo V, De los Delitos Contra la Propiedad, consideraba, el fraude contra la propiedad, señalando que hay fraude siempre que engañando a uno, o aprovechándose del error en que este se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa.

<sup>50</sup> González-Salas Campos., op cit., p. 61

<sup>51</sup> Tapia Tovar, op. cit., pp. 197-198

o alcanza un lucro indebido con perjuicio de aquél. Expone el autor que esta definición es la misma que posteriormente emplean los códigos de 1929 y 1931, sin otras modificaciones que eliminar este último. Con este supuesto la exigencia de que el lucro se alcanzara con perjuicio de la víctima del engaño, permitía la impunidad en todos aquellos casos en que no coinciden el engañado y el titular del patrimonio.

En la época del México Revolucionario se empieza a tomar conciencia de la importancia de una administración fiscal eficaz y es a partir de este período cuando se inicia la instrumentación de medios para evitar la defraudación fiscal.

Con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal en el año de 1936, se estableció que las infracciones a las leyes fiscales se consideraran como una infracción y no como un delito, lo cual benefició los derechos y los intereses de los particulares y se olvidó de tutelar de manera completa la garantía del interés público.

La figura de defraudación fiscal como delito, aparece en nuestro derecho impositivo hasta fecha reciente, ya que con anterioridad la tipificación del delito de defraudación fiscal se fundamentaba en el delito consignado en el código penal.

Al aparecer la Ley Penal de defraudación impositiva en materia federal en el año de 1947, se establece en este ordenamiento el propósito de tutelar el interés del Estado y proteger el patrimonio del mismo. En este ordenamiento ya se consideraban conductas típicas del delito de defraudación impositiva dentro de las cuales algunas de ellas siguen subsistiendo hasta la fecha. Las conductas típicas del delito de defraudación impositiva, según este ordenamiento eran las siguientes:

- a) Simular un acto jurídico que importara omisión total o parcial del pago de impuestos
- b) Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones fiscales.

- c) No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- d) Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir el impuesto.
- e) Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- f) Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.
- g) Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente la producción sujeta a impuestos
- h) Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad
- i) Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados

El Código Fiscal de la Federación de 1948, estableció como delito la defraudación fiscal, quedando comprendido como tal en dicho ordenamiento y ubicándolo en el título VI, capítulo V de este ordenamiento.

Con las reformas que se hicieron al Código Fiscal de la Federación en 1981, publicadas en el DOF del 31 de diciembre de ese año, y que entraron en vigor el 1º de enero de 1983, los delitos fiscales pasaron a formar parte de esta legislación especial, la cual se encuentra contenida en el título IV del capítulo II del citado ordenamiento y específicamente en el artículo 108 es donde se establece el delito de defraudación fiscal, las penas correspondientes y los casos en que ésta deberá considerarse como calificada.

Existen otros actos delictivos que se equiparan al delito de defraudación fiscal, cuyos tipos están señalados en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación<sup>52</sup> y cuyas penas son las mismas que se aplican para el delito de defraudación.

### 4.3 Tipo Penal

El concepto general de defraudación fiscal comprende el hecho de utilizar engaños o aprovechar errores para omitir total o parcialmente algún impuesto y dicho concepto se ha ampliado para incorporar el hecho de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Los conceptos relevantes en la descripción del delito de defraudación fiscal son el engaño y el error.

#### 4.3.1 Genérica

El delito de defraudación fiscal se encuentra tipificado y sancionado en la primera parte del art. 108 del CFF, ordenamiento que señala lo siguiente:

“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 omita 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”.

---

<sup>52</sup> El Código Fiscal de la Federación establece como defraudación fiscal equiparable en el art. 109 diversas figuras entre las cuales se encuentran las declaraciones hechas con falsedad en relación a los ingresos y las deducciones, el caso de la discrepancia fiscal en personas físicas, la omisión de enterar contribuciones retenidas, la obtención de subsidios o estímulos fiscales sin derecho, la simulación de actos o contratos y la omisión de presentar declaraciones entre otras.

Esta parte del ordenamiento en antecedentes contiene las hipótesis para considerar el delito de defraudación fiscal de tipo genérico.

El delito de defraudación fiscal es un delito federal, especial, patrimonial, doloso, instantáneo, de querrela y puede ser delito grave en algunos casos.

Es delito federal porque se encuentra contenido en un ordenamiento federal como es el Código Fiscal de la Federación.

Es un delito patrimonial porque tiene un resultado expresado en dinero y su comisión disminuye los recursos patrimoniales del Estado e incrementa ilícitamente los del contribuyente.

También se considera doloso porque su realización requiere de la mala fe o de la voluntad de causar un daño.

Se considera que es instantáneo porque se consuma en el preciso momento en que el contribuyente hace entrega y pago de su declaración fiscal.

Por su persecución es un delito de querrela necesaria porque no cualquier persona puede acudir a denunciar este delito y es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación<sup>53</sup>, quien lleva a cabo tal función, según dispone el art. 10 fracción XXVIII del Reglamento Interior de la SHCP.

Por lo que se refiere a la posibilidad de tratarse de un delito grave, habrá que acudir a lo señalado por el art. 194 del Código Federal de Procedimiento Penales<sup>54</sup>.

Respecto al delito de defraudación fiscal, el Poder Judicial de la Federación sostiene los criterios siguientes:

---

<sup>53</sup> Reglamento Interior, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ed. ISEF, México, 2004

<sup>54</sup> Código Federal de Procedimientos Penales, ed. ISEF, México 2004, pp 49-52

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA.* Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra *Tratado de Derecho Penal*, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del

*propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.*

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XI, Marzo de 1993*

*Página: 256*

*Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.*

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

*Séptima Época*

*Instancia: Primera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 57 Segunda Parte*

*Página: 17*

*Amparo directo 859/72. Arturo Estrada Arvízu. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.*

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

*Amparo directo 148/72. Ernesto Pansich Edwuard. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.*

*Amparo directo 6168/71. Guillermo Delgadillo Zuleta y Rubén Huerta Velasco. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de 3 votos. Disidente: Mario G. Rebolledo y Manuel Rivera Silva.*

NOTA (1):

*Se elimina la leyenda que aparece en la publicación original "Sostiene la misma tesis" para los asuntos 148/72 y 6168/71.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR DE UNA EMPRESA. CIRCUNSTANCIA NO EXCLUYENTE DE LA. Aún cuando existan personas comisionadas para la formulación o llenado de las declaraciones de impuestos, tal circunstancia no exime de responsabilidad al administrador de la empresa, quien tiene las facultades para firmar, bajo protesta, los formatos de declaración respectivos.*

*Octava Época*

*Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XIV, Septiembre de 1994*

*Tesis: I. 4o. P. 50 P*

*Página: 301*

*Amparo directo 184/93. José Garicoechea Echenique. 13 de mayo de 1993. unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario: Francisco Fong Hernández*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura de los artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.*

*Novena Época*

*Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Mayo de 1999*

*Tesis: VII.P.104 P*

*Página: 1003*

*Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCIÓN AUTORIZADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR. Aún cuando el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a*

*corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XII, Agosto de 1993*

*Página: 404*

*Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos.*

*Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretaria: Julieta María Elena Carrasco.*

*DELITOS FISCALES. No es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales puedan ser independientes, cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito, ante la autoridad judicial, y sin que ésta dicte su fallo.*

*Quinta Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XIX*

*Página: 716*

*Amparo administrativo en revisión 3776/23. Roca Rómulo C. 15 de octubre de 1926.*

*Unanimidad de nueve votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.*

CAUCION, MONTO DE LA. MEDIOS PARA OTORGAR EL (DELITOS FISCALES). El hecho de que el juez de Distrito decida que para conceder el beneficio de la libertad bajo caución el recurrente tenía que depositar la garantía en efectivo o en billete de depósito y no otorgarse por cualquiera de los medios establecidos por la ley, ningún perjuicio causa al recurrente, pues por analogía debe garantizar la libertad caucional en la misma forma que en los amparos sobre materia fiscal, cuyos requisitos de efectividad se establecen en razón de la índole misma del acto reclamado, o sea, que éste entrañe el cobro de contribuciones, según se desprende del artículo 135 de la Ley de Amparo, conforme al cual, para que surta efectos la suspensión concedida contra el cobro de contribuciones, es necesario previamente constituir depósito por la suma reclamada en los casos en que se pide el beneficio cautelar contra dicho cobro. En las demás hipótesis debe aplicarse la regla general contenida en el artículo 125 del propio ordenamiento, de la que se infiere que es optativo para el interesado la forma en que otorgue la garantía; pero en el caso de delitos fiscales como el de defraudación fiscal debe estarse a lo inicialmente indicado.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV, Enero de 1995

Tesis: IV.3o. 117 P

Página: 195

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 48/92. José Pablo Tamez Alanís. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos.

Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Ángel Torres Zamarrón.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS

*DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SÍ. El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XVII, Febrero de 2003*

*Tesis: XXVII.8 P*

*Página: 1042*

*TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.*

*Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas.*

*Por lo que respecta al delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del CFF, según lo dispone el artículo 92, fracción I del mismo ordenamiento, para proceder penalmente por la posible comisión de este delito, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, en relación a los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal y asimismo,*

*conforme a derecho, la autoridad fiscal debería tener la obligación de brindar al particular la posibilidad de desplegar su defensa, antes de la formulación de la querrela, permitiendo al contribuyente pruebas que desvirtúen los hechos imputables derivados de una visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

*En la práctica se ha observado que la autoridad fiscal presenta la querrela respectiva sin escuchar previamente al visitado, argumentando que ella no resuelve sobre la existencia o no de un ilícito y es el ministerio público federal la autoridad competente para la persecución de los delitos, según lo previsto en el artículo 21 constitucional y corresponde a la autoridad judicial sancionar los delitos mediante la imposición de penas.*

### **4.3.2 Equiparada**

#### DELITOS EQUIPARABLES A DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Se considera que son delitos equiparables a defraudación fiscal los incluidos en el artículo 109 los cuales se indican y comentan a continuación, además de citar el artículo 111, para evitar confusiones, ya que otros autores tales como Arturo Millán González<sup>55</sup> o Adolfo Arrijo Vizcaino<sup>56</sup> le denominan "defraudación específica".

#### 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, etc."

En relación al contenido de esta fracción, es conveniente analizar si se trata un caso especial de defraudación fiscal o si, por el contrario, estamos en presencia

<sup>55</sup> Millán González, op. cit. p. 161

<sup>56</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, ed. Themis, México, 1996, pp. 445-446

de un delito fiscal autónomo. Si se considera que se trata de una defraudación específica para la configuración del delito será requisito indispensable que la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos o el efectuar deducciones falsas tengan un nexo directo con una conducta dolosa de parte del contribuyente inculcado; es decir, deben provenir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberadamente dirigidos a la omisión total o parcial de una contribución.

Por otro lado, si se considera que se trata de un delito autónomo, entonces tendría que concluirse que cualquier omisión de ingresos, por cualquier monto, o el tomar cualquier deducción falsa también por cualquier cantidad, da lugar a la aplicación de las mismas penas del delito de defraudación fiscal, sin que para ello resulte necesario probar la existencia de una conducta dolosa por parte del inculcado.

En términos generales el Código Fiscal de la Federación en forma totalmente indebida, no aclara lo que debe entenderse por "deducciones falsas" creando con ello una clara situación de incertidumbre jurídica en perjuicio, de los contribuyentes. La experiencia demuestra que con gran frecuencia la autoridad fiscal emite resoluciones rechazando un buen número de deducciones, en especial en materia del Impuesto sobre la Renta; resoluciones que posteriormente son dejadas sin efectos por los Tribunales competentes, en virtud de que en un elevado número de casos la procedencia o improcedencia de deducciones para efectos fiscales es un problema esencialmente de interpretación jurídica, en el que resulta extremadamente difícil demostrar la posible existencia de una conducta dolosa.

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

En relación a este caso se trata de un flagrante delito cuya comisión tiene necesariamente que derivar de una conducta dolosa del inculpado, independientemente de que lo aclare o no el Código Fiscal. Se trata de lo que la doctrina del Derecho Penal ha definido con precisión como un delito de "comisión por omisión" en el que es prácticamente imposible encontrar circunstancias atenuantes o excluyentes de responsabilidad.

El contribuyente que no paga al Fisco el importe de las contribuciones que por ley tiene que recaudar de terceros está disponiendo en su favor, y desde luego con pleno conocimiento de causa, de cantidades que no le pertenecen, lo cual en cualquier sistema de Derecho Penal constituye un delito que invariablemente se castiga con penalidades corporales. De ahí que en este caso en particular la tipificación del delito resulte evidente, puesto que una conducta deliberadamente encaminada a disponer en beneficio propio de contribuciones recaudadas de terceros además de ser obviamente dolosa, difícilmente puede llegar a presentar atenuantes y, mucho menos, excluyentes de responsabilidad.

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

Este supuesto delictivo por la ausencia de una regulación normativa adecuada y suficiente carece de la debida fundamentación legal, por lo que de aplicarse de manera estricta puede conducir a situaciones no reales. En efecto, para que proceda el otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales es necesario que el contribuyente acredite ante la autoridad hacendaria que corresponda que, en los términos de las disposiciones legales aplicables, efectivamente tiene derecho a recibir esta clase de beneficios que, a mayor abundamiento, generalmente sólo se otorgan con propósitos de fomento industrial. Consecuentemente estos beneficios invariablemente derivan de una resolución fiscal favorable para un particular que únicamente se expide cuando se ha comprobado a satisfacción del Fisco que el interesado reúne todos y cada uno de los respectivos requisitos legales. Si posteriormente el Fisco decide revocar esa resolución favorable porque considera que, el contribuyente interesado no tiene derecho a ella, de

acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 36 del mismo Código Fiscal, tiene que seguir un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal manera que hasta en tanto no se obtenga la correspondiente sentencia definitiva a favor del Fisco Federal, el subsidio o estímulo de que se trate seguirá surtiendo plenos efectos legales.

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

- a) A que el tribunal competente (ya sea el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa<sup>57</sup>, un Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación)<sup>58</sup> dicte sentencia firme determinando que el contribuyente no tiene derecho a disfrutar del subsidio o estímulo de que se trate, como resultado de un juicio iniciado por las autoridades fiscales en los términos establecidos por el artículo 36 del propio Código Tributario.
- b) A que con arreglo a dicha sentencia firme se demuestre que existen elementos objetivos que acrediten de manera fehaciente que para obtener el referido subsidio o estímulo el contribuyente inculpa recurrió en forma deliberada a la realización de maniobras, artificios y simulaciones, o el aprovechamiento de errores del Fisco.

De no incluirse estas dos condiciones fundamentales, la tipificación legal de este delito seguirá siendo incompleta y, por consecuencia dará lugar a aplicaciones discrecionales y subjetivas que, con gran frecuencia, suelen ser sinónimo de arbitrariedad.

---

<sup>57</sup> Ley Orgánica del TFJFA, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ed. ISEF, México, 2001, p 108

<sup>58</sup> Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ed. ISEF, México, 2004, pp. 3-16

IV "Simule uno o más actos o contratos relacionados obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal."

Se considera que resulta innecesario incluir en este precepto legal un concepto genérico que a mayor abundamiento, ya aparece consignado en el artículo 108. El realizar uno o más actos vinculados entre si con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal equivale a poner con otras palabras lo que ya se definió previamente como obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

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

Este es un delito de omisión, pues no se sanciona un acto positivo, sino uno negativo. Lo que se pretende castigar no es un acto de hacer, sino un acto de no hacer y de no dar; esto es, de no presentar una declaración fiscal y de no pagar las contribuciones correspondientes.

Aunque la disposición legal habla de contribuciones, no puede más que tratarse de impuestos, y de impuestos autodeterminables, pues sólo éstos se pagan mediante declaración espontánea que hace una persona, mediante cálculos realizados por ella misma, mediante los cuales se autoaplica la ley.

Para que la conducta delictiva de este ilícito tributario se integre, no es imprescindible la existencia de una actitud de engaño, por lo que el comportamiento descrito, puede deberse a negligencia, descuido u olvido y aún así será delictuosa.

Hay que considerar también como objeto de estudio las fracciones VI y VII de este artículo 109, cuyas figuras fueron agregadas a partir de 2004.

La figura delictiva de omisión de declaración y pago de impuestos está integrada por los siguientes elementos:

- a) La no presentación de una declaración, por contribuciones causadas en un ejercicio fiscal.
- b) El no pago de las contribuciones correspondientes a la declaración omitida. Sin la concurrencia de alguno de éstos dos elementos de omisión, en ningún momento podrá afirmarse la existencia de este delito.

Si no se presenta una declaración, pero no se omite el pago de ninguna contribución, pues la declaración omitida debía haber sido hecha en ceros, entonces no se habrá incurrido en ningún delito.

#### ARTÍCULO 111

"Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. "Derogada"

II "Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos."

III. "Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas o registros contables, así como la documentación relativa de los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar."

Se agruparon éstas dos fracciones debido a que poseen características similares desde el momento mismo en que ambas presuponen la existencia de un conjunto de maquinaciones, artificios, trampas y engaños, que están premeditadamente dirigidos

a la omisión total o parcial del pago de una o varias contribuciones, es decir se trata de tipos delictivos en los que la existencia de una conducta dolosa resulta evidente.

A pesar de que cuentan con todas las características que son propias y específicas de la defraudación fiscal desde un punto de vista estrictamente jurídico, estas dos figuras delictivas no pueden ser consideradas como asimilables a la defraudación tributaria en general, en virtud a que están sujetas a una penalidad corporal menor.

De lo anterior se desprende que al llevar a cabo un conjunto de maquinaciones dolosas como el doble juego de libros o sistemas de contabilidad o como la alteración o destrucción de los sistemas y registros contables, sólo puede traer como resultado el que el contribuyente premeditadamente y a sabiendas consigne en sus declaraciones para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos, desde luego con el propósito doloso de omitir determinadas contribuciones a su cargo, lo cual implica que a través de éstas conductas se comete el ilícito previsto en la fracción I del artículo 109 del C.F.F. y al que corresponde una pena corporal considerable, mayor a la que establece para esta conducta en el artículo 111.

#### IV. "Determine pérdidas con falsedad"

Se considera que este precepto es redundante y lleva a la contradicción, ya que la única forma lógica en la que un contribuyente puede llegar a determinar pérdidas con falsedad es declarando ingresos menores a los realmente obtenidos y/o tomando deducciones falsas y/o beneficiándose sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, ya que sólo a través de estas maniobras es posible lograr ilícitamente en un determinado ejercicio fiscal que las erogaciones deducibles sean superiores a los ingresos acumulables e incurran así en pérdida fiscal.

V. "Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de las inversiones que hubiera realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal".

- VI. "Por si o por interpósita persona haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros".
- VII. "No contar con controles volumétricos de gasolina, diesel y otros petroquímicos"

El art. 109 del CFF establece lo siguiente:

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal
- V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- VI. Declarar en pedimentos de mercancía monto inferior al valor de transacción.

## VII. Declarar inexactamente clasificación arancelaria de mercancías

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

La defraudación fiscal equiparada constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal, es decir, no pueden darse dos conductas diversas con un solo resultado.

Los arts. 108 y 109 del CFF establecen hipótesis sobre conductas delictivas autónomas y por ende debe ubicarse en la pluralidad de conductas y pluralidad de resultados para poder decidir cual es la conducta, la unidad de propósitos y la unidad o pluralidad de resultados producidos.

Si existe un sólo resultado, no importan los medios de realización de la conducta delictiva, ya que el delito por el que deberá procederse penalmente en contra del presunto responsable es solamente uno y no puede hablarse de la comisión de dos o más delitos cuando existe un sólo resultado típico.

La defraudación fiscal equiparable, según lo dispuesto por el art. 109 del CFF tiene características en las cuales el legislador no exige en la mayoría de ellas la existencia de dolo para su realización, por lo que algunas de ellas resultan dolosas y otras culposas.

El delito de defraudación fiscal equiparable al igual que el de defraudación fiscal puede llegar a constituirse como un delito grave con las siguientes excepciones:

- a) No acreditar ante la autoridad fiscal, el origen de una discrepancia fiscal, es decir diferencia entre las erogaciones realizadas y los ingresos declarados.
- b) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal
- c) Omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- d) Declarar en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I.
- e) Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.<sup>59</sup>

La razón es que en ninguna de las cinco conductas anteriores se puede acreditar una defraudación fiscal calificada, que es el requisito indispensable para la existencia de la gravedad del delito.

La comisión del delito de defraudación fiscal equiparada se sanciona con las mismas penalidades del delito de defraudación fiscal con sus cuatro variantes que contiene el art. 108 del CFF mismas que se transcriben a continuación:

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

---

<sup>59</sup> *Reglamento de la Ley Aduanera*, ed. ISEF, México, 2004, p. 26

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$989,940.00 (actualización 01-01-05)
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$989,940.00 pero no de \$1,484,911.00 (actualización 01-01-05)
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,484,911.00. (actualización 01-01-05)

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

En relación al delito de defraudación fiscal equiparada el Poder Judicial de la Federación sustenta lo siguiente:

*DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE. Para que se cometa este delito, previsto en el artículo 109, fracción I, primer supuesto, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que el activo consigne en su declaración fiscal ingresos menores a los realmente obtenidos, se requiere conocer el ingreso realmente obtenido y, cuando éste se determina en forma presuntiva mediante el procedimiento administrativo a que se refieren los artículos 55 y 56 del código tributario federal, es necesario que el período por el que se rindió la declaración sea el mismo o mayor al que se refiere el procedimiento de determinación presuntiva, ya que el ingreso conocido por esta vía, conforme al artículo 61 de ese ordenamiento fiscal, sólo se determina por el lapso revisado, mas no se puede conocer en qué mes o meses específicos de ese período acaeció tal ingreso; de tal manera que si el período de la declaración es menor al de la revisión, queda abierta la posibilidad de que el ingreso se hubiera dado dentro del lapso de tiempo revisado pero fuera del declarado.*

*Novena Época*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: III, Enero de 1996*

Tesis: I.1o.P.6 P

Página: 277

*Amparo directo 1377/95. Laureano Brizuela Wilde. 12 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Germán Tena Campero. Secretario: Juan José Olvera López.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. COMPETE A LAS AUTORIDADES FISCALES FORMULAR LA QUERRELLA EN CASO DEL DELITO DE. No viola garantías la orden de aprehensión girada por la autoridad responsable que estima satisfecho el requisito de procedibilidad en relación con la querrella formulada por el Procurador Fiscal de la Federación, a nombre de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con las cuotas obreras de sueldos y salarios que omitió enterar el quejoso al Instituto Mexicano del Seguro Social dentro del plazo establecido, pues según lo dispuesto en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, el pago de cuotas, recargos y capital constituido, tienen naturaleza fiscal, por lo que al constituirse la omisión del sujeto activo en una conducta dolosa equiparable a la defraudación fiscal, por la naturaleza que tienen las aportaciones de seguridad social, de acuerdo con lo que dispone el artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación, compete al Procurador Fiscal de la Federación formular la querrella correspondiente y no al Instituto Mexicano del Seguro Social, que carece de facultades para formular querrellas por la comisión de tales ilícitos fiscales.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XII, Agosto de 1993*

*Página: 404*

*Amparo en revisión 403/92. Eva Aída Gaeta González. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AÚN NO TRANSCURRE EL TÉRMINO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De una adecuada interpretación de los artículos 10 y 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, confrontados con el 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, permite considerar en principio que, las sociedades mercantiles están obligadas a presentar su declaración una vez que termine su ejercicio fiscal y en el cual se pagarán los impuestos correspondientes a ese ejercicio fiscal de acuerdo con el artículo 11 que establece que serán de doce meses (anual). En segundo lugar, el análisis e interpretación de esas normas, también motivan a considerar que concluido ese ejercicio fiscal, la obligación de presentar la declaración correspondiente nace dentro de los tres meses siguientes, contados a partir del último día del cierre del referido ejercicio fiscal, y, finalmente, que el plazo fatal para estimar que la contribuyente se ubica en la hipótesis de la norma que prevé el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, fenece a los seis meses contados a partir de aquel día en que la obligación de presentar declaración cesa, esto es el último día del tercer mes a que se refieren los artículos 10 y 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de modo que si la negociación mercantil, tiene obligación de presentar su declaración anual, hasta el día último del mes de marzo del siguiente año, entonces, la presentación de tal declaración fuera de ese plazo trae como consecuencia las sanciones administrativas, a que se refieren los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, mas sin embargo, esa omisión de la causante no puede estimarse contraria o infractora del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal, que prevé el delito de defraudación fiscal equiparable, por no presentarse la declaración por un plazo mayor de seis meses, cuando en la fecha en que las autoridades hacendarías certificaron que la causante no ha concluido aún el plazo de seis meses a que la norma antes mencionada se refiere para la consumación del delito de defraudación fiscal.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XV-II, Febrero de 1995*

*Tesis: IV.3o.54 A*

*Página: 295*

*Amparo en revisión 233/94. Gracia Bortolussi Gasparinni. 1o. de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Hilario Zarazúa Galdeano.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. Los elementos típicos del delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, son: a) Que se omita presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; y b) Que por esta omisión se deje de pagar la contribución correspondiente. Ahora bien, de la descripción anotada se desprende que para que se colme a cabalidad el segundo de dichos supuestos, es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se le reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado y, al formularse la querrela respectiva, la reclamación se encuentra pendiente de resolver, pues en tal supuesto, ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del reo, no puede determinarse si el segundo de los elementos indicados se encuentra acreditado o no.*

*Novena Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IV, Diciembre de 1996*

Tesis: XIV.2o.44 P

Página: 385

*Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.*

*PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. DELITOS FISCALES QUE SE PERSIGUEN POR QUERRELLA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En un Estado democrático de derecho, las modernas legislaciones penales establecen diversas figuras jurídicas que constituyen límites al ius puniendi; verbigracia, la muerte del delincuente, la amnistía, el perdón, la prescripción, entre otros. Ahora bien, para analizar la operancia de la prescripción de la acción punitiva en tratándose de delitos contra el fisco, cuya persecución sea por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se debe atender exclusivamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; la primera, de tres años contados a partir del día en que dicha secretaría de Estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. Lo anterior pone de manifiesto que el momento consumativo del hecho delictivo no implica inexorablemente el curso de la prescripción de la acción penal, en virtud de que el precepto legal en cita contempla una excepción a la regla, que la constituye el momento cognoscitivo de la autoridad acerca del delito y de su autor, en cuyo caso la prescripción de la acción punitiva será de tres años contados a partir de ese momento, lo que deberá tener lugar dentro del plazo perentorio de cinco años que señala la ley como límite para el ejercicio del ius puniendi del Estado.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XV, Mayo de 2002*

*Tesis: I.9o.P.2 P*

*Página: 1263*

*NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Amparo en revisión 39/2002. 15 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Meza Fonseca. Secretario: Luis Fernando Lozano Soriano.*

*DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADO. REQUIERE PARA SU COMISIÓN DE UN AUTOR MATERIAL CALIFICADO. El tipo penal del delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sólo puede ser cometido directamente por sujetos activos calificados, que son quienes tienen la obligación de presentar las declaraciones fiscales (contribuyentes). En el caso de las personas morales, la obligación recae en sus representantes legales, por lo que si el comisario de una empresa carece de ese carácter, no puede ser autor material del delito de que se trata.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XVII, Febrero de 2003*

*Tesis: III.1o.P.56 P*

*Página: 1043*

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.*

*Amparo en revisión 225/2002. 3 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Ana Victoria Cárdenas Muñoz, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretaria: Luz María Arizaga Cortés.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura*

de los artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Mayo de 1999

Tesis: VII.P.104 P

Página: 1003

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

#### 4.3.3 Calificada

AGRAVANTES DE LAS CONDUCTAS DELICTIVAS

En los códigos fiscales de la federación de 1938 y 1967 no se establecían casos expresos de agravantes.

Se puede considerar como agravantes a la importancia o cuantía de la infracción y la evasión de cantidades considerables debidas al fisco.

El C.F.F. que actualmente rige en su artículo 75, fracción I, II, III y IV establece casos de agravantes<sup>60</sup> para las siguientes infracciones en materia fiscal:

"I. Se consideran como agravantes el hecho de que el infractor sea reincidente."

La reincidencia consiste en la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir sus efectos. Si éstos persisten, habrá continuidad y no reincidencia. Para que exista reincidencia es necesario que se haya castigado ya el hecho constitutivo de la infracción.

"II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- f) Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá

---

<sup>60</sup> *Idem.*

sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

- I. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- II. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada."

#### DELITO CONTINUO

El delito continuo es la pluralidad de acciones ilícitas las cuales dan lugar a esta figura jurídica, no obstante la pluralidad de acciones con las cuales se obtiene un solo resultado es lo que caracteriza al delito continuo.

El artículo 7 fracción II del Código Penal Federal conceptúa como delito continuo: "Cuando la consumación de este se prolongue en el tiempo."

Por delito continuo en el aspecto fiscal podemos entender que son las acciones o actitudes, encaminadas a no pagar o a pagar de menos las contribuciones ya sea a través del uso de facturas falsas, deducciones declaradas de más, etc. por más de una vez.

#### DELITO CONTINUADO

El Código Penal Federal en el Art. 7 fracción III, conceptúa como delito continuado aquel que con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

El artículo 99 del Código Fiscal de la Federación conceptúa al delito continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

El Código Penal Federal en su artículo 64 último párrafo señala una pena para el delito continuado de una mitad hasta dos terceras partes del delito cometido y el Código Fiscal de la Federación señala hasta una mitad más de la que resulte aplicable.

A diferencia del delito continuo, en el delito continuado las acciones o las omisiones no se prolongan sin interrupción, si no que hay una discontinuidad en su ejecución y en si, cada una de ellas se completan y constituyen un delito perfecto y autónomo.

Como se mencionó anteriormente en caso de contradicción debe estarse a lo dispuesto por la ley especial, la pena aplicable será la última, es decir, un cincuenta por ciento más de la pena correspondiente.

#### TENTATIVA

Etimológicamente, tentativa, deriva de tentar, frecuentativo de "tenere", que significa esforzarse y denota un impulso hacia un fin determinado que no se logra por accidente o acción ajena. El Diccionario Porrúa de la Lengua Española<sup>61</sup> define a la tentativa como: "acción con que se intenta, experimenta o prueba una cosa"

La tentativa es el acto que no llega a la perfección de la infracción fiscal, por lo tanto esta imperfección es precisamente una de las condiciones de la tentativa y por ello su verdadera esencia reside en que se lleve a cabo un principio de ejecución; la infracción fiscal consumada es la unidad y por ello representa la perfección, la infracción fiscal intentada es una parte de la acción que conduce a la infracción consumada y por eso es imperfecta o incompleta respecto de aquella.

El primer párrafo del artículo 98 del C.F.F. dispone lo siguiente:

"La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su

---

<sup>61</sup> *Diccionario Porrúa de la Lengua Española*, ed. Porrúa, México, 1998, p. 739

ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas de la voluntad del agente."

Ahora bien, por disposición legal expresa, la tentativa de los delitos previstos en el C.F.F. es punible, es decir se sancionará penalmente, cuando la resolución o decisión de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en realización total de los actos que deberán producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Para que se configure la tentativa de los delitos previstos en el C.F.F., necesariamente deben concurrir los siguientes elementos:

- a) Que exista resolución de cometer un hecho delictivo. Consiste en que exista una persona física resuelta a la determinación, la decisión de cometer un hecho delictivo, es decir, un delito fiscal. Si falta esta decisión no podrá configurarse la tentativa.
- b) Que la decisión de cometer un hecho delictivo se lleve a la práctica.

El elemento común es que la interrupción de los actos iniciales de la ejecución del delito fiscal o la no producción de éste se origina por causas ajenas a la voluntad de la persona física que había tomado la decisión de cometer un delito fiscal.

Ahora bien, si la interrupción de los actos iniciales de la ejecución, o la no producción del delito fiscal, no obstante la realización total de los actos que deben producirlo, se origina por voluntad propia del agente, si se demuestra, entonces no se sancionará penalmente dicha tentativa, en virtud de esto el último párrafo del artículo 98 del C.F.F. establece:

"Si el autor desistiera de la ejecución o impidiera la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito."

Para que no se castigue penalmente la tentativa de los delitos previstos en el C.F.F., es necesario que existan los dos requisitos siguientes:

1. Que el autor desista de la ejecución o impida la consumación del delito.
2. Que los actos ejecutados no constituyan por sí mismos delito.

Entonces, si el autor desiste de la ejecución o impide la consumación del delito, pero los actos ejecutados constituyen por sí mismos delito, entonces si se les castigará por los delitos fiscales que haya cometido.

Para ejemplificar este caso, una persona que ha tomado la decisión de cometer el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del C.F.F., y que con uso de engaños pretenda omitir total o parcialmente el pago de contribuciones, para lo cual registra sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos, pero que posteriormente se desiste de la ejecución o impide la consumación del delito de defraudación fiscal; en este caso a esta persona no se le impondrá sanción alguna por la tentativa del delito de defraudación fiscal, pero sí se le aplicará la pena por los actos ejecutados, ya esto por sí mismo constituye delito, de acuerdo al contenido del artículo 111 fracción II del C.F.F.

Se considera que existe defraudación fiscal en grado de tentativa cuando se encuentra en la fase de ejecución de este delito, es decir, si una persona solicita devolución de contribuciones pagadas en exceso, apoyando su solicitud con documentos falsos y la S.H.y C.P. descubre a tiempo el engaño, no sólo le negará dicha solicitud, sino que podrá acusarlo de tentativa de defraudación fiscal. Pudiendo en este caso, la pena corporai ser hasta de dos terceras partes de la que

hubiera correspondido de haberse consumado dicho delito. (Artículo 98 segundo párrafo del C.F.F.).

El delito de defraudación fiscal también presenta circunstancias agravantes que se consideran como calificativas y que vienen a incrementar la pena señalada en el art. 108 del CFF en una mitad adicionalmente.

La primera calificativa como lo señala el art. 108 del CFF es la que se origina por el uso de documentos falsos.

La segunda calificativa según el mismo ordenamiento se origina por la omisión de expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

La tercera calificativa es la que se origina por manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

Otra calificativa es la que se origina por no llevar los sistemas o registros contables a que se está obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Otra de las calificativas se origina por la omisión de contribuciones retenidas o recaudadas.

Resumiendo el aspecto de las calificativas de defraudación fiscal, se puede decir que éstas se sancionan con prisión que va de cuatro meses y medio a trece años y medio, según la fracción que les corresponda (I, II o III).

Por lo que se refiere a las reformas que se hicieron al Código Fiscal de la Federación y las cuales tienen vigencia a partir del 1º de enero de 2004, es importante manifestar que en una adición al artículo 108 del ordenamiento citado se establece lo siguiente:

“si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.”.

Esta reforma implica que para el caso de los contribuyentes que estén dispuestos a corregir su situación fiscal, encontrarán en esta disposición un beneficio de alto nivel.

#### **4.4. Elementos del Tipo de Defraudación Fiscal**

##### ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Se consideran elementos aquellos componentes esenciales que entran en la estructura de un objeto, en el caso del delito, aquellos requisitos de hecho o derecho cuyo concurso es necesario para integrar el tipo.

La defraudación fiscal es un delito especial, que no está contenido en el Código Penal Federal, sino en el Código Fiscal de la Federación que indica en su artículo 108:

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños y aprovechándose de errores (conducta falaz) omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido (disposición patrimonial) con perjuicio al fisco federal.

En el Código Penal en el artículo 386 se encuentra la figura del delito de fraude indicando:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido."

Se puede considerar que el anterior artículo tiene los siguientes elementos que constituyen al delito de fraude:

- a) Conducta Falaz. (maquinaciones, engaños, aprovechamiento de errores)
- b) Acto de disposición patrimonial
- c) Daño y lucro patrimonial.

Como se puede observar básicamente ambos delitos (fraude y defraudación fiscal), se constituyen por los mismos elementos, a excepción que en la defraudación fiscal se compone además por el perjuicio al fisco.

#### CONDUCTA FALAZ

La conducta puede considerarse en la defraudación fiscal en un engaño o aprovechamiento del error, se puede considerar al engaño referido al fraude, desde dos aspectos: Desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del sujeto pasivo. Considerando desde el primer aspecto, el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o hace con el ánimo de perjudicar, es decir toda astucia o maquinación de que se sirve el sujeto hablando u obrando con falsedad o artificio para violar la ley, las obligaciones y derechos que de ella derivan. Implica un acto de conocimiento de la verdad y uno de voluntad al declarar o hacer aquellas maquinaciones, trampas o artificios tendientes a provocar en el sujeto pasivo un estado de error.

Considerando desde un punto de vista del sujeto pasivo, es el estado de falta de verdad en lo que se cree o piensa; es así que el sujeto pasivo padece el engaño precisamente del sujeto activo.

Una conducta falaz es el punto de partida del proceso ejecutivo en el delito de defraudación fiscal, dicha conducta está precedida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica, pues en esencia consiste en determinar a otro mediante engaños a realizar un acto de disposición patrimonial o aprovechándose de su error no rectificado oportunamente.

La forma de manifestarse la conducta ejecutiva del delito en examen, es aquella que se exterioriza en una falsa apariencia externa simulada o disimuladora de la realidad.

Las múltiples formas en que los artificios maquinados se manifiestan en simples palabras van acompañadas de falsificaciones de facturas, deducciones falsas, omisión de ingresos, contabilidades alteradas y todas aquellas conductas fraudulentas que tienen por consecuencia el no cumplir con las obligaciones fiscales referentes al pago de impuestos.

Lo que caracteriza a estos casos, conocidos en la vida judicial conocidos como fraudes maquinados, son precisamente, las estrategias o maniobras desplegadas sobre la autoridad (S.H.y C.P), con más o menos destreza, ingenio o arte para sorprenderle o deslumbrarle, apartándole de la realidad.

Es así, en cuanto al aprovechamiento del error, señala González de la Vega en su obra Derecho Penal Mexicano, refiriéndose al fraude del derecho común: "Es una acción negativa, mejor dicho, de abstención por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, falso o erróneo de las circunstancias que recaen en los hechos o casos objetos del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente, conociéndolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa."

Ahora bien, se puede decir que el delito de defraudación es, en cuanto a esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encausa su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las

contribuciones que legalmente adeude, o bien hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

#### DISPOSICION PATRIMONIAL

La consecuencia que produce la conducta fraudulenta del sujeto activo es la disposición patrimonial que afecta al sujeto pasivo del engaño, dicha conducta ha de proyectarse sobre un individuo, que refiriéndose a la defraudación fiscal sería la S.H. y C.P. a la cual se hace una disposición, que resulta en sí del Estado en cuanto a su patrimonio, mediante la omisión de impuestos.

En el delito de defraudación fiscal debe darse una omisión total o parcial en el pago de algunas contribuciones, así también como las retenciones a terceros y no enterarlas.

Además de la obtención de un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, en la recepción de un beneficio fiscal indebido.

Debido al uso de engaños para con la autoridad fiscal, o al aprovechamiento de errores de ésta última, el particular omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, o definitivamente no realiza pago alguno o efectúa un pago en cantidad menor de la debida.

Por ello es sumamente importante para el particular constatar que las contribuciones a su cargo se paguen en las cantidades correctas.

Desde otro punto de vista, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en

beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.

#### PERJUICIO AL FISCO.

El fraude fiscal es un delito de carácter patrimonial en que la disposición que hace el contribuyente con motivo de la utilización del engaño o aprovechamiento del error provoca un perjuicio a los intereses del fisco federal y como consecuencia de ello una ventaja patrimonial indebida para el contribuyente evasor.

El resultado jurídico en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al fisco. Al cometerse el delito se está causando un daño; surge previamente la obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya toma parte del activo de la Hacienda Pública.

Al ser exigible la obligación fiscal existe el deber concreto del cumplimiento, por lo que realizada la conducta típica se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible, así la omisión del pago del impuesto causa un daño al bien jurídicamente titulado: El fisco.

Por otra parte, el artículo 108 del C.F.F., no precisa lo que se entiende por un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en que casos se presenta esta situación.

Sin embargo, el artículo 76 penúltimo párrafo, del C.F.F. sí señala con claridad en que casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, señalando lo siguiente:

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones,

indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido."

Entonces se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, en los siguientes casos:

- a) Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida a la que no se tiene derecho.
- b) Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
- c) Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.
- d) Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.
- e) Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho.
- f) Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

Por ello, y para evitar incurrir en la comisión del delito de defraudación fiscal es necesario abstenerse de tramitar y obtener devoluciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda, como también de realizar acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda.

#### UBICACIÓN DEL SUJETO ACTIVO Y PASIVO EN LA COMISIÓN DE UN DELITO.

El sujeto activo es la persona física que realiza la infracción y/o delito fiscal, ya que desempeña las funciones de dirección o administración de los entes colectivos. O sea, es la persona que realiza la falta hacia la autoridad no pagando las

contribuciones o paga sólo una parte, realizando o utilizando engaños o el aprovechamiento de errores.

El sujeto pasivo en la comisión de un delito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, o dicho de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito, es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito.

El sujeto pasivo y ofendido de la comisión del delito es el titular del bien o interés jurídicamente protegido, es decir, el Estado como personificación de la sociedad política.

#### UBICACIÓN EN CUANTO A TIEMPO, LUGAR Y ESPACIO

Precisar el lugar, tiempo y espacio de comisión del delito es relevante para la solución de diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la ley penal en los ámbitos espacial y temporal. Sólo así puede saberse cuando la conducta o el hecho han tenido lugar en el territorio de aplicación de la ley, dando nacimiento a la competencia de los tribunales locales, o bien cuándo la propia conducta o hecho típico son o no punibles o deben calificarse de antijurídicos o culpables.

En ocasiones no existe coincidencia entre el lugar, tiempo y espacio en donde se realiza la conducta y aquellos en los cuales se produce el resultado, surge con evidencia la importancia de determinar cuándo, dónde y quién ha tenido verificativo el hecho delictivo. Tal cuestión se relaciona con los ámbitos espacial y temporal de aplicación de la ley penal, más en ocasiones habrá de influir en la operación de algún aspecto negativo del delito al permitir el funcionamiento de causas de justificación, de inimputabilidad o de inculpabilidad.

Se destaca la importancia del lugar, tiempo y espacio en la solución de los siguientes problemas:

### 1. El lugar:

- a) Para saber con certeza si el hecho es o no punible en el territorio en el cual tiene obligatoriedad la ley fiscal.
- b) Para precisar la competencia de los tribunales locales.

### 2. Tiempo:

- a) Para conocer si es o no aplicable la ley vigente.
- b) Para fundamentar en su caso, la antijuricidad, la imputabilidad o la culpabilidad de la conducta o hecho realizado.
- c) Para esclarecer si ha operado o no la prescripción de la acción penal.

### 3. Espacio:

- a) Para desligar la responsabilidad del sujeto(s) que intervino (ieron) en la comisión del delito.
- b) Conocer a todos aquellos responsables ya sea autores materiales o intelectuales que realizaron el delito.

Siendo la omisión una inactividad voluntaria con violación de un deber de obrar (no cumpliendo la obligación del pago adecuado de un impuesto), debe estimarse cometido el delito de defraudación fiscal en el lugar y tiempo en que dicho deber era exigible legalmente, debiendo entenderse que tratándose de obligaciones cuyo cumplimiento exige un actuar continuo, el delito se comete en todo tiempo y en todo lugar en los cuales existía obligación de cumplir.

En el caso del delito de defraudación fiscal permanente o continuo, la naturaleza de un período de consumación habrá de tomarse en consideración de todos los lugares y momentos que se verifique la acción típica constitutiva. En el caso del mismo delito en forma continuada priva idéntico criterio cuando el resultado sea el que venga a consideración debiendo tenerse presente todas las diversas consecuencias.

Un ejemplo podría ser en el caso de defraudación fiscal, que el contribuyente omitiera declarar ingresos, pagando de esta manera un menor impuesto y causándole un perjuicio al fisco federal. Por lo que es importante en materia penal ubicar y encuadrar al sujeto activo en tres aspectos:

- a) El tiempo.- Sería el momento o fecha de la presentación de la declaración objeto del delito.
- b) El lugar.- Sería el territorio donde presentó o dejó de presentar la declaración y que además se ubique dentro de la circunscripción del contribuyente.
- c) Personal.- Serían los responsables directos o indirectos del delito, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del C.F.F.

#### VINCULACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL DELITO

Entre los elementos del delito tributario se pueden considerar los siguientes:

##### I. Sujeto Activo

Es el que engaña o se aprovecha del error para hacerse ilícitamente de alguna cosa o bien alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, puede acontecer que quien se beneficie sea:

- a) El que engaña o se aprovecha del error, o
- b) Un tercero

El sujeto activo tiene la intención de apoderarse de todo o parte del patrimonio del sujeto pasivo y además el sujeto activo trata o consigue aprovechar dicho error o engaño para apoderarse de alguna cosa, o que alcance un lucro indebido o que ejecute actos que mantengan en error al sujeto pasivo con este fin.

## 2. Sujeto Pasivo

Es la persona que resiente el daño patrimonial, aunque en ocasiones no se identifica con la que ha sido víctima del engaño o del aprovechamiento del error.

El sujeto pasivo de un ilícito es aquel que sufre un daño o menoscabo en su persona o patrimonio, es el titular de un derecho protegido jurídicamente y para el caso de las infracciones y delitos fiscales es el estado quien funge como tal y representa a la sociedad.

## 3. Conducta o Hecho

El ilícito tributario consiste en un hecho o en una conducta exterior del agente infractor o delincuente. Dicha conducta puede consistir en una acción o en una omisión; una u otra deben ser voluntarias.

Las infracciones cuya conducta es una acción, se producen en relación con las obligaciones tributarias formales por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario. Algunas de esas acciones como el contrabando o el rompimiento de sellos, pueden ser elevadas por el legislador a la categoría de delitos.

Se distingue una diferencia entre las figuras delictivas y las meras infracciones, mientras que en los delitos el legislador en México a través de la supletoriedad del Código Penal, aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, esto es, la tentativa y la frustración, en cambio, tratándose de meras infracciones o contravenciones (ir en contra de alguna ley), por regla general se ignoran la tentativa y la frustración y no se castigan, excepto en el contrabando, que se castiga en grado de tentativa tanto como delito como infracción.

#### 4. Omisión

La omisión supone una conducta que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico.

Se distinguen dos tipos de omisiones, que a continuación se señalan:

- a) Omisiones de obligaciones tributarias sustantivas: La más importante infracción de omisión es la consistente en la falta de pago de la prestación tributaria principal, o de las prestaciones accesorias (ejemplo los recargos).

Implica una resistencia al pago de la prestación que el Estado exige de acuerdo a su facultad y que inclusive en una revisión de la S.H. y C.P. puede determinar el dolo por parte del contribuyente de esta omisión, convirtiéndose la infracción en delito; aunque para que se configure la infracción basta la falta de pago del tributo en el tiempo y modo establecido por la ley, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o de dolo.

- b) Omisión de obligaciones tributarias formales: Una gran parte de las infracciones por omisión consisten en la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Por ejemplo no presentar una declaración, no dar un aviso, no tolerar una visita de inspección, etc. Al igual que en la omisión de obligaciones tributarias sustantivas, en las formales al revisar, comprobar y sustentar la autoridad que el contribuyente actuó de una manera dolosa, de mala fe y que encuadre a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, es decir son infracciones fiscales lo dispuesto en los artículos 70 al 91 y son delitos fiscales lo dispuesto del artículo 92 al 115 del C.F.F.

#### 5. Pluralidad de acciones

En ocasiones se produce una pluralidad de acciones o de omisiones que violan la misma o mismas normas tributarias, de tal suerte que se trate de diversas

infracciones cuyas sanciones puedan acumularse o sumarse o por el contrario, puede tratarse de un sólo delito que tiene un carácter continuo y que debe castigarse con una sola sanción, aunque agravada; a pluralidad de acciones ilícitas da lugar a las figuras jurídicas del delito continuo y del delito permanente o continuado.

#### 6. Pluralidad de normas jurídicas violadas por un mismo hecho

Hay casos en que un mismo hecho viola dos o más preceptos jurídicos, cada uno de los cuales dispone una sanción diferente.

La fracción V del Art. 75 del C.F.F. dispone, al efecto que: "Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor."

#### 7. Resultados

Una de las diferencias entre la responsabilidad civil y la penal es que la primera, además de la violación de la norma, sólo existe cuando se ha originado un daño concreto, en el caso de la responsabilidad penal, ésta puede existir aun cuando no se haya producido un daño concreto. Es así como Margarita Lomelí Cerezo en su obra *Derecho Fiscal Represivo*<sup>62</sup> indica que la norma violada es de Derecho Público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente para que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

Lo anterior no significa, que deba existir un daño concreto, en el caso de numerosas infracciones fiscales, por el contrario, aunque no se exija la existencia del daño para imponer el castigo, es obvio que cuando el infractor o delincuente deja de pagar una prestación tributaria, o la paga extemporáneamente, se producen efectivamente perjuicios al Erario.

---

<sup>62</sup> Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, ed. Porrúa, México, 1997, p. 169

El resultado jurídico es la lesión al objeto jurídico, el cual es el bien particular o interés que el hecho incriminado lesiona o expone a un peligro y en cuya protección interviene la tutela penal.

El objeto jurídico, el bien tutelado en los delitos fiscales en general y en la defraudación fiscal en particular, es la hacienda pública, el patrimonio del Estado.

El resultado jurídico en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al Fisco.

En materia de infracciones, el Art. 75 del C.F.F. ordena que las autoridades fiscales, al imponer las multas dentro de los límites fijados por el C.F.F., tomen en cuenta si existen agravantes enunciadas en el mismo precepto legal. Esto implica dar atención al resultado de la infracción o delito.

#### 8. Frustración

Parece que frustración y consumación se confunden en las infracciones tributarias, se puede indicar, sin embargo, que la ausencia de perjuicio económico representado por la sustracción total o parcial de la deuda tributaria puede en ciertos casos, equivaler a la frustración de la infracción."

#### 9. Nexo Causal

Las infracciones tributarias penales exigen, como en el Derecho Penal Común, que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción o delito y el resultado castigado por la ley exista una relación o vínculo de causalidad, de tal manera que los últimos sean consecuencias de los primeros.

#### 10. La Tipicidad.

El principio de tipicidad es uno de los predominantes en el Derecho Penal. No hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley. Los delitos fiscales en el Derecho Mexicano se conforman plenamente al principio de tipicidad, de tal manera que cualquier violación a cualquier norma tributaria sustantiva o formal constituye una contravención y como tal constituye un hecho punible por el propio Código Fiscal.

La Tipicidad existe porque la acción u omisión para que sea punible debe conformarse estrictamente con los elementos de la hipótesis de la norma violada.

La Tipicidad puede ser considerada como la traducción en el ámbito legal del principio de legalidad y no hay infracción o delito tributario si no existe una ley que la prevea y la sancione.

#### 11. La Antijuridicidad.

Las infracciones, sean contravenciones o delitos, son conductas que lesionan un bien jurídico, como antes se ha explicado, y por infringir, por violar una norma jurídica, se convierten en antijurídicas y por tanto en ilícitas. La antijuridicidad tributaria consiste en un ataque al interés financiero del Estado.

Lo único relevante para el Derecho Penal Tributario es que esa ilicitud o antijuridicidad es de un carácter objetivo y no requiere, por tanto, ningún estado de conciencia del infractor respecto a la antijuridicidad de la infracción ni tampoco ella desaparece porque el agente tenga una creencia en la licitud de sus acciones.

#### 12. La Imputabilidad.

La imputabilidad es considerada como la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual para valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento. La imputabilidad es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad.

Las causas de imputabilidad establecidas en el Código Penal son igualmente aplicables a la materia penal tributaria.

### 13. La Punibilidad.

No es suficiente que el Derecho Positivo señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas. Es necesario que establezca, por medio de normas legislativas, formal y materialmente, las sanciones que deban imponerse al que las realiza.

Las normas que contienen las sanciones para los delitos están contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Las sanciones de las infracciones, se encuentran en su mayor parte en dicho Código—y en algunas ocasiones en leyes tributarias especiales.

Las sanciones que no tienen carácter penal o punitivo, sino estrictamente indemnizatorio, no corresponden a infracciones penales.

### 14. Actos Preparatorios

Por aplicación del Derecho Penal Común se consideran punibles los actos preparatorios de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal. En cambio en materia de infracciones se consideran que son punibles únicamente las infracciones consumadas.

### 15. Excusas absolutorias o causas de justificación

Son aquellas que tienen por objeto hacer que un hecho antijurídico deje de serlo en un caso particular. Tienen escasa importancia práctica en Derecho Penal Tributario.

Deben ser de carácter objetivo y por consecuencia encontrarse fuera de la mente o conciencia del autor de la infracción o delito.

## DETERMINACIÓN DEL ENGAÑO

La autoridad al precisar la situación fiscal del contribuyente de acuerdo a su revisión, la omisión en el pago de impuestos, debe considerar elementos objetivos que le permitan determinar las conductas que llevaron a ese contribuyente a faltar a su obligación. Es decir, el agente ofendido (S.H. y C.P.) determina el grado en que fue engañado de acuerdo a las conductas del agente ofensor.

Todo esto se lleva a cabo con el fin de determinar si el caso se llevará por vía administrativa (engaño simple) o por la vía penal (engaño maquinado).

Para poder comprender los conceptos anteriores, se puede decir que engaño es aquello que induce al error o aprovecharse del error en que se encuentra, con voluntad de realizar los actos necesarios para llegar a colocar al sujeto en el estado subjetivo de error, o bien en callar, silenciar o no denunciar tal error, aprovechándose de él en forma voluntaria.

Las formas que generalmente toma este acto son las siguientes:

- a) Cuando una persona comunica a otra conceptos erróneos.
- b) Cuando le inspira sentimientos falsos (inmorales o antiestéticos, comprendiendo en tales los antijurídicos).
- c) Cuando le substituye algo.

Los tres casos deben tener como objetivo el equivocar la conducta del errado. De esta manera el engaño se puede presentar de dos formas: Engaño simple y Engaño maquinado.

### 4.4.1 Elementos Objetivos

El elemento objetivo del tipo penal se refiere a la descripción de la conducta antijurídica desde un punto de vista externo.

Eduardo López Betancourt<sup>63</sup> en su obra *Teoría del Delito*, señala que:

“El tipo penal tiene un carácter descriptivo, pero esto no quiere decir que sea únicamente una descripción externa, ya que siempre que estemos describiendo una conducta humana habrá de tomarse en cuenta el elemento subjetivo”.

Por otra parte el mismo autor señala los siguientes conceptos:

“el elemento objetivo, se identificará con la manifestación de la voluntad en el mundo físico, requerida por el tipo penal. Es un concepto tomado del lenguaje cotidiano o de la terminología jurídica que describe objetos del mundo real”.<sup>64</sup>

También señala el autor que:

“generalmente, los tipos penales describen estados o procesos de naturaleza externa, determinables espacial o temporalmente y perceptibles por los sentidos”. “La Ley Penal no contiene exclusivamente descripciones con un resultado, hay tipos penales más concretos, en los que su contenido material no sólo consiste en la realización de una conducta o en la producción de un resultado, sino se tiene que dar en la forma, con los medios o con las modalidades de la ley”.<sup>65</sup>

Con base en los razonamientos anteriores se desprende que los elementos objetivos del tipo en el delito de defraudación fiscal son los siguientes:

- a) El comportamiento
- b) El objeto de la acción
- c) El resultado y el nexo causal
- d) Los sujetos

---

<sup>63</sup> López Betancourt, *op. cit.*, (Teoría del ...) p. 129

<sup>64</sup> *idem*

<sup>65</sup> *idem*

#### 4.4.1.1 El Comportamiento

El comportamiento que contempla el tipo penal que se analiza se presenta de diversas formas; uso de engaños y aprovechamiento de errores por una parte y la obtención de un beneficio indebido, por otra.

##### 4.4.1.1.1 El Engaño

Esta forma de conducta típica prevista en la defraudación fiscal consistente en el uso del engaño para hacer caer al fisco federal en una situación falsa a la que se representa, aunque la conducta alude a la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, dicha omisión debe consistir en engañar al fisco haciéndole creer que la omisión de pago de la contribución es lícito, o sea la conducta es una auténtica conducta de acción consistente en engañar. Ese engaño requiere ciertas características<sup>66</sup>:

1. Debe recaer en el fisco federal como ente abstracto
2. El engaño se equipara al previsto para el delito de fraude genérico en materia penal
3. Al referirse a la omisión de pago de contribuciones es necesario para que haya defraudación que haya existido obligación tributaria de pago.
4. El engaño consiste en haber faltado a la verdad en la narración de los hechos, para ocultar dolosamente ingresos para de esa forma reducir el impuesto

El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar al fisco federal una versión incorrecta de la realidad, el fisco estima como verdadero lo que en la realidad no existe

---

<sup>66</sup> Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Revista de la Academia*, Año II, No. 3, ed. AMDF, México, 1997, p.

Debe entenderse por engaño en tal virtud en la acción consistente en inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, para obtener un lucro indebido.

El engaño puede presentarse en forma simple o maquinado

Simple.- es aquel que se da sin maquinaciones, artificios, etc. como lo puede ser la sola presentación de las declaraciones conteniendo datos falsos, causándole al fisco perjuicio o daño en cuanto a la omisión de contribuciones.

Maquinado.- consiste en artificios, ardidés, maniobras, planeaciones, etc., para ocultar el mismo engaño como puede ser:

- a) Al solicitar una devolución en cantidad mayor a la que corresponda
- b) Acreditamiento o compensaciones indebidos o en cantidad mayor de la que corresponde.

El contenido de los engaños realizados a la autoridad fiscal pueden ser muy variados, y probablemente no haya límite de los mismos, bajo esta premisa el art. 75 fracción II incisos de la a) a la e), donde se detallan conductas agravantes es una clara muestra del reconocimiento de engaños tendientes a defraudar al fisco federal.

En la defraudación el sujeto pasivo tiene un papel meramente receptor consistente en aceptar como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado, el engañado no es el fisco federal como vulgarmente se cree, es la persona física encargada de determinada función relacionada con la recaudación de contribuciones a quien se le hace creer algo que en verdad no es.

Se ha dicho que para que exista delito de defraudación fiscal es necesario que la omisión del pago se realice a través de engaño es decir todo no pago de contribuciones realizado de manera intencional presupone que se hace con el fin de engañar al fisco, el juez penal deberá fundamentar y motivar la actitud engañosa que el fisco aprecia en la conducta del contribuyente, es decir, de acuerdo con la

valoración motivada que se haga sobre las pruebas que conduzcan a comprobar que efectivamente el contribuyente sabía que estaba obligado al pago de contribuciones y que sin embargo, a pesar del conocimiento de dicha obligación, optó por pretender incumplir su obligación de pago pretendiendo engañar a la autoridad fiscal esperando que ésta no se enterase de la obligación a su cargo.

Dentro de los engaños sofisticados se encuentran: todo tipo de maquinaciones y artificios ilícitos, disfrazados de licitud jurídica plena, tales como triangulaciones, datos falsos en declaraciones, planeaciones fiscales mal fundadas, etc.

#### **4.4.1.1.2 Aprovechamiento de Errores**

Cabe señalar que se trata de una modalidad de conducta que constituye una omisión, la cual desde el punto de vista de la exigencia de la defraudación fiscal se puede presentar en distintos supuestos o modalidades

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

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

#### **4.4.1.1.3 La Obtención de un Beneficio Indebido**

Hay que entender por beneficio indebido aquellos beneficios fiscales relacionados con subsidios o estímulos de los que se vale el contribuyente sin tener derecho, a fin

de dejar de enterar las contribuciones a su cargo que resultarían de su oportuno cumplimiento, el artículo 108 del CFF, no precisa que se entiende por obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en qué casos se presenta esta situación

Sin embargo, el art. 76 penúltimo párrafo del CFF, sí señala con claridad en que casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, este numeral 76 en el precepto indicado, dispone los siguientes casos:

1. Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida en cantidad mayor de la que corresponda
2. Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
3. Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho
4. Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda
5. Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho
6. Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

#### **4.4.1.2 El Objeto de la Acción**

Los comportamientos que se consideran típicos pueden recaer sobre distintos objetos. Estos son:

Las contribuciones que se deban declarar

Los diferentes bienes muebles o inmuebles adquiridos

Documentos

El contenido de los documentos

#### 4.4.1.3 El Resultado y el Nexa Causal

El resultado que se prevé en el tipo de defraudación fiscal es el provocar un beneficio indebido o causar un perjuicio al Fisco Federal

El causar un perjuicio se puede entender que significa constituir un perjuicio en los ingresos del Estado; perjuicio que consiste en que el fisco federal no reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos

Para que se configure la comisión del delito de defraudación fiscal, no basta con la realización de la conducta delictiva por parte del sujeto activo, en tanto que resulta indispensable que además se produzca uno de los resultados que contempla la ley, o, desde luego, que se produzcan ambos resultados.

A continuación se hacen algunas consideraciones respecto a qué se debe entender por causar un perjuicio al fisco federal, así como a obtener un beneficio indebido.

- A) El perjuicio consiste en un daño para el sistema fiscal traducido en que el fisco federal no reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tienen derecho derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos, es decir, se lesiona o pone en peligro la función recaudatoria del sistema fiscal, en tanto que origina una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de más medios personales y materiales de la inspección financiera.

Como ya se ha señalado, el beneficio indebido obtenido mediante el comportamiento de engaño o aprovechamiento de error tiene que ver con todos aquellos actos de naturaleza patrimonial de carácter ilícito en que no media engaño o aprovechamiento de error, es decir, la obtención de beneficios indebidos es un supuesto diferente a los de engaño y aprovechamiento de errores.

B) Momento de consumación del tipo penal en la defraudación fiscal. El resultado consiste en la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; se entiende que el resultado se da en el momento en que se consume el perjuicio para el fisco, este momento tiene una doble perspectiva:

1. El vencimiento del término para que el contribuyente cumpla con su obligación fiscal
2. El momento en que el fisco puede hacer exigible el cumplimiento de la obligación del pago

A partir de cualquiera de los dos supuestos anteriores el resultado material está producido, se ha obtenido el beneficio con perjuicio del fisco y a partir de ese momento se puede señalar que se ha cometido el ilícito penal; sin embargo, por disposición del artículo 108 del Código Fiscal cuando el contribuyente entera espontáneamente las contribuciones adeudadas con los recargos correspondientes sin que el fisco descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento u orden de visita o cualquier otra gestión, no se formulará ante el ministerio público la querrela que corresponda aún y cuando la omisión en el pago de las contribuciones hubiese sido intencional o dolosa.

#### **4.4.1.4 Los Sujetos**

En cuanto a los sujetos debe existir una relación jurídica obligatoria de carácter tributario que debe ser preexistente a la comisión del delito, que en dogmática penal se denominan "presupuestos del delito", sujeto activo y sujeto pasivo, el primero será el contribuyente, deudor del Fisco Federal y el segundo será el acreedor que es el Estado

## 4.4.2 Elementos Subjetivos

### 4.4.2.1 El Dolo

Aunque no se señala expresamente, el tipo de defraudación fiscal exige el elemento dolo, pues el ánimo de lucro no puede interpretarse como una modalidad culposa. El art. 237 del Código Fiscal de la Federación reformado para 1949, establecía que los delitos fiscales sólo admitían la comisión intencional o dolosa, esta intencionalidad aunque ya no existe expresamente en el Código Fiscal, está recogida en el artículo noveno del Código Penal Federal que señala: "obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal o previniendo como posible resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley", esto es, la intención dolosa en el sujeto activo es una de las características fundamentales de la defraudación fiscal.

El dolo a que se refiere el artículo 108 del Código Fiscal, como en todos los demás tipos dolosos, es un elemento del tipo legal, que para su concurrencia no se debe admitir como probado con meras presunciones sino que su existencia se debe probar plenamente.

El término "defraudación" exige la intencionalidad del obrar del sujeto activo. Sin embargo este dolo no necesariamente debe ser un dolo directo sino también cabe el dolo eventual, esta intencionalidad que es un elemento del tipo legal, para su existencia se debe deducir, es decir, probar la intención dolosa plenamente, para ello debe valorarse y fundamentar con las pruebas que obren en el expediente dirigidas a encontrar que efectivamente se actuó con el conocimiento y la voluntad de realizar los elementos del tipo objetivo, corresponderá a la autoridad hacendaria y a la autoridad investigadora fundamentar y motivar adecuadamente la intención dolosa del contribuyente tendiente a omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

#### 4.4.2.2 Elementos Subjetivos Distintos del Dolo

El elemento subjetivo del injusto penal implica necesariamente en el tipo de defraudación fiscal, el que aunado a la intención dolosa de defraudar al fisco federal se tenga el ánimo de lucro, es decir, omitir total y parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

#### 4.5 La Punibilidad en el Delito de Defraudación Fiscal

La punibilidad aplicable para la defraudación fiscal prevista en este dispositivo fiscal contempla tres supuestos dependiendo de si el monto de lo defraudado, no excede de \$989,940.00 tres meses a dos años de prisión, en el caso de que lo defraudado exceda de \$989,940.00 pero no de \$1,484,911.00, la pena será de dos a cinco años de prisión, y si la cantidad de lo defraudado fuere mayor a \$1,484,911.00, la pena privativa de libertad será de tres años a nueve años de prisión. Cuando no se puede determinar la cuantía de lo que se defraudó la pena será de tres meses a seis años de prisión. (cifras actualizadas al 01-01-05)

Cuando este delito sea calificado, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

Este último presupuesto jurídico debería ser suficiente para que los potenciales evasores desistieran de la comisión de este delito, sin embargo en la práctica no sucede así, lo cual implica un análisis más profundo de las causas que animan a la defraudación

##### 4.5.1 Análisis Conceptual de la Pena

Respecto a la noción de pena, Griselda Amuchátegui Requena<sup>67</sup> establece que: "pena es el castigo que el estado impone, con fundamento en la Ley, al sujeto responsable de un delito."

<sup>67</sup> Amuchátegui Requena, Griselda. *Derecho Penal*, ed. Oxford University Press, México, 2000, pp. 113-124

La misma autora señala que la pena corresponde a una de las ramas de la criminología, la Penología, la cual profundiza en su estudio e incluye en sus antecedentes históricos hasta llegar a conclusiones sobre la efectividad o inutilidad de las penas.

Por otra parte se puede comentar que la pena tiene las siguientes características:

- a) Intimidatoria.- Significa que debe preocupar o causar temor al sujeto para que no delinca
- b) Aflictiva.- Debe causar cierta afectación o aflicción al delincuente, para evitar futuros delitos
- c) Ejemplar.- Debe ser un ejemplo a nivel individual y general para prevenir otros delitos
- d) Legal.- Siempre debe provenir de una norma legal; previamente debe existir la ley que le de existencia
- e) Correctiva.- Toda pena debe tender a corregir al sujeto que comete un delito
- f) Justa.- La pena no debe ser mayor ni menor, sino exactamente la correspondiente en la medida del caso de que se trate. Tampoco debe ser excesiva en dureza o duración, ni menor, sino justa

En cuanto a los fines la pena debe de cumplir con los de corregir, proteger e intimidar. Asimismo, por el bien jurídico que afecta se pueden clasificar en penas capitales, corporales, pecuniarias, laborales, infamantes, privativas de libertad, de condena condicional, de libertad preparatoria y de libertad provisional mediante caución.

Por otra parte en cuanto a las medidas de seguridad, estas constituyen un medio con el cual el Estado trata de evitar la comisión de delitos, por lo que impone al sujeto medidas adecuadas al caso concreto con base en su peligrosidad; incluso se puede aplicar antes de que se cometa el delito, a diferencia de la pena, que sólo podrá imponerse después de cometido y comprobado el delito.

La medida de seguridad puede ser educativa, médica, psicológica, pecuniaria, mixta, etc., y debe imponerse tanto a imputables como a no imputables.

Por lo que se refiere a la readaptación del delincuente es un propósito plasmado en la Constitución, respecto del sujeto sentenciado, cuyo fin es que el sujeto pueda posteriormente al cumplimiento de su sentencia, reintegrarse a la sociedad y vivir en ella.

#### FUNDAMENTO OBLIGATORIO DE LAS SANCIONES JURÍDICO-PENALES

Edgardo Alberto Donna,<sup>68</sup> jurista argentino en su obra "Teoría del Delito y de la Pena" establece que: El fundamento obligatorio de las sanciones se confunde con el deber ser, ya que ellas surgen de la voluntad del legislador, que se expresa en una ley concreta. De manera que se puede decir que el fundamento del deber ser es la ley dictada conforme a la Constitución, con esto, la referencia al Estado de derecho es más que obvia.

#### EL ESTADO DE DERECHO

Es necesario admitir que el Estado debe estar dentro del orden normativo, esto es, "con arreglo a normas previas, generales, claras, precisas, no contradictorias con aquellos supuestos apriorísticos sobre los que se construye el Estado, normas que forman el núcleo y la justificación de la totalidad del orden jurídico, y que son los supuestos para el despliegue vital individualista burgués"

<sup>68</sup> Donna Edgardo, Alberto. *Teoría del Delito y de la Pena*, ed. Astrea, Buenos Aires, 2001, p. 2

Con esta afirmación se establece que el Estado nace de la Constitución, con los caracteres y atribuciones que ésta le fija. El estado está dentro de la Constitución, de modo que la norma fundamental no es un producto de aquél, sino que, al contrario, el Estado nace de la Constitución. No se trata que el Estado tenga una Constitución, sino que esté dentro de ella.

La esencia de tal Estado consiste en que está totalmente sometido a la Constitución. Si esto es así, debe decirse que es el Estado quien debe respetar la norma fundamental

#### CONCEPTO DE LEY PREVIA

En este punto es oportuno comentar que el principio *nullum crimen sine lege*, es un límite que el Estado ha impuesto para garantía de los individuos, consistente en que la ley penal debe ser escrita y anterior al hecho criminal

#### EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La ley penal debe ser escrita, esto es, no puede ser consuetudinaria. Además, la ley no sólo debe ser formal, sino que debe tener sentido material. Esto tiene que ver con las leyes penales en blanco, las cuales deben determinar expresamente el reglamento o el decreto a que se hace referencia, al que también se le aplica la regla de ser previa al hecho.

#### CONSECUENCIAS DEL PRINCIPIO "NULLUM CRIMEN, NULLA PENA SINE LEGE"

Cuatro son las consecuencias que se deducen del principio que no puede existir delito, ni pena, sin ley previa: 1) prohibición de la analogía; 2) prohibición de la retroactividad; 3) prohibición de fundamentar la responsabilidad penal por el derecho consuetudinario, y 4) mandato de certeza

### PROHIBICIÓN DE LA RETROACTIVIDAD.

El Estado de derecho conlleva una prohibición del efecto retroactivo de la ley penal, que es una prohibición de carácter incondicional con respecto a aquellas personas que se hallen sujetas a su poder

### PROHIBICIÓN DE FUNDAMENTAR EL CASTIGO EN EL DERECHO CONSUECUDINARIO

Este principio no es admitido en el derecho penal para fundamentar la pena, ni agravar la sanción, y en menor escala aplicar una medida de seguridad

### EL MANDATO DE CERTEZA

El principio de legalidad, como bien lo dice Roxin, exige que la pena no sólo se fundamente en una norma escrita, sino además que se determine con certeza mediante esa ley

El principio de certeza tiene que ver con la teoría del tipo penal. No hay duda que el uso de elementos descriptivos hace que sea el medio más adecuado para determinar con precisión el ámbito de aplicación.

### FUNDAMENTO DE LAS SANCIONES JURÍDICO-PENALES

Las sanciones penales aparecen como fenómenos reales, imposibles de negar.

En principio, no hay dudas que la ley es la ayuda para encontrar cuál es el fundamento real de las sanciones jurídico-penales

Para la aplicación de las sanciones y de las medidas son dos los fundamentos a tener en cuenta: el delito, por una parte, y la peligrosidad, por la otra.

Sin embargo, tanto científica como legalmente, sólo el delito es fundamento real de las sanciones penales. Esta afirmación descarta, desde el principio, que la peligrosidad sin delito pueda ser fundamento de aquéllas

#### LA SANCIÓN DEL DELITO

De la lectura del Código Penal se descubre, a cada acción que se describe allí le corresponde una pena.

#### LA PELIGROSIDAD

Un análisis más detallado de la cuestión lleva a la afirmación de que la peligrosidad del sujeto sólo sirve para la medida de aseguramiento una vez que se estableció el delito y no independientemente de éste

#### FUNDAMENTO DE CONOCIMIENTO DE LAS SANCIONES JURÍDICO-PENALES

El fundamento de conocimiento quiere decir que, junto al fundamento real, esto es el delito, se necesita de un juicio de conocimiento, por el cual la sanción que se aplica es consecuencia del hecho del autor, de su culpabilidad o, en su caso, de su peligrosidad, en el supuesto de medidas de seguridad.

Debe tenerse en cuenta que este fundamento sólo es posible en un Estado de derecho, cuando el proceso se ajusta a lo establecido por la Constitución, en el sentido que el juicio está basado en un código de procedimientos como medio útil para poder llegar a la verdad real de lo sucedido.

#### FUNDAMENTO JURÍDICO DE LAS SANCIONES JURÍDICO-PENALES

Aquí, es necesario decir que nos hallamos en el punto vital que trata de la legitimidad del Estado para aplicar la pena, en el cual está en juego la relación del individuo y sus derechos básicos con el Estado y, por tanto, la legitimidad para aplicar una pena.

## FUNDAMENTO FINAL O TELEOLÓGICO DE LAS SANCIONES JURÍDICO-PENALES

La pena es protección de bienes jurídicos. Es coacción dirigida contra la voluntad del delincuente, deteriorando o directamente destruyendo bienes jurídicos del autor del hecho delictuoso

Para llegar a descifrar qué es la pena, Von Liszt recurre al único medio posible, la sociología. "Debemos examinar el delito como fenómeno social y la pena como función social, si queremos comprobar con exactitud científica su eficacia protectora de bienes jurídicos y su eficacia disuasiva de la delincuencia"

La corrección, la intimidación y la neutralización, son los efectos de la pena, los móviles que están en ella y los medios por los que se protegen los bienes jurídicos.

### 4.5.2 Penalidad

#### LA PENA CORPORAL COMO FORMA DE RESTITUIR EL PERJUICIO OCASIONADO.

La práctica de la persecución de los delitos fiscales hasta antes de 1988 era muy vaga, debido a que se puede considerar que los contribuyentes que infringían las disposiciones fiscales, bastaba con que cubrieran o garantizaran a satisfacción del fisco federal, el monto del crédito determinado por él, para que se les solicitara el sobreseimiento o perdón del juicio.

En la actualidad y debido al auge que ha tenido la persecución de los delitos fiscales, las penas y/o medidas de seguridad son totalmente distintas en virtud de que la pena se impone al culpable como consecuencia del delito cometido, después de haber llegado a esta conclusión en un juicio penal, pretendiéndose así, evitar que el inculpado se evada de la acción de la justicia.

El procedimiento para la imposición de la sanción del delito de defraudación fiscal se persigue por querrela que en todo caso deberá presentar la S.H. y C.P. como parte

definida ante el Ministerio Público Federal, al cual le competará la detención del o los inculcados y su respectiva consignación ante un juez penal de primera instancia, hecho lo cual, el juez del asunto, en su caso, procederá a decretar la prisión preventiva o bien, ordenará la aprehensión del o los inculcados; término a partir del cual, empezarán a correr las 72 horas garantizadas constitucionalmente a fin de resolver la situación jurídica del inculcado con fundamento en la fracción I del artículo 20 Constitucional

Podrá el presunto culpable lograr su libertad bajo la caución que le sea señalada por la autoridad competente.

En el propio auto de formal prisión se señalará el término de ofrecimiento de pruebas en el cual se inicia el proceso que coincidirá con una sentencia absolutoria o condenatoria según sea el caso.

En materia fiscal existen algunas figuras delictivas, cuyo presunto responsable de la comisión de estos ilícitos podrá solicitar y obtener su libertad provisional bajo caución y así nunca tener que sufrir prisión preventiva, mientras es juzgado por el delito que supuestamente cometió, los cuales están establecidos en los artículos 96, 98, 108, 110 fracciones I, II, IV y V; 111 fracciones II, III, y IV, así como las conductas que establece el artículo 109 fracciones I, II, III, y IV del C.F.F., cuando el monto de la contribución omitida no exceda de los límites actualizados que marcan las citadas disposiciones cuando el monto de las conductas delictivas exceda de estos montos, el responsable estará expuesto a que se le niegue la libertad provisional bajo caución.

Sin embargo, se considera que la realidad es otra, ya que los contribuyentes en su mayoría realizan estos ilícitos fiscales por cantidades mayores al monto establecido en el C.F.F., y por consiguiente el presunto responsable tendrá que permanecer en prisión preventiva mientras el juez penal decide su culpabilidad o inocencia.

Es conveniente aclarar que para que se lleve a cabo un juicio por la comisión del delito de defraudación es necesario, que la S.H. y C.P, formule querrela ante el agente del Ministerio Público Federal; con estas medidas la S.H. y C.P. pretende castigar, ejemplificar e inhibir.

El hecho de que un contribuyente esté privado de su libertad en un proceso penal, no lo exime de pagar a la S.H. y C.P. las contribuciones omitidas con sus respectivos recargos y multas. Asimismo, el hecho de que un contribuyente haya entregado a la S.H. y C.P. las contribuciones que le dejó de pagar, con sus recargos y multas, no lo exime de permanecer en prisión por el delito de defraudación fiscal en que haya ocurrido. Todo lo anterior en base a los artículos 70 y 94 del C.F.F.

El C.F.F. únicamente debería mencionar las actitudes, sin embargo, también establece los procedimientos penales, los cuales no le corresponden en virtud de ser materia del Código Penal y del Código Federal de Procedimientos Penales.

#### **4.6. Defraudación Fiscal Comparada México, Argentina y España**

En virtud de la similitud que existe entre los sistemas jurídicos fiscales de los países de Argentina y España con el de nuestro país, es conveniente efectuar un comparativo de la figura de defraudación fiscal, analizando el contenido de sus elementos y efectos que establecen cada una de las legislaciones citadas, con objeto de obtener una visión más amplia respecto a las características de este delito y las penas que le son aplicables; así como el daño que produce a la hacienda pública la comisión de este ilícito

##### ARGENTINA

La Constitución Argentina<sup>69</sup> establece la obligación a sus miembros de proveer a los gastos de la Nación, de conformidad con el texto siguiente:

---

<sup>69</sup> Constitución de la Nación de Argentina, ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999, p. 8

Art. 4. El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

El contenido de esta disposición constitucional sienta las bases del Sistema Tributario Argentino, subrayando la utilización del término población como elemento determinante de quienes están obligados al pago de contribuciones.

La Constitución Nacional Argentina establece, por otra parte, diversos niveles para la distribución del poder recaudatorio entre los distintos órdenes jurisdiccionales que conforman el Estado Nacional (Federal), Provincial (Estatal) y Municipal.

Los recursos de que puede disponer la nación para cubrir su presupuesto incluye a los propios impuestos y en base a que las provincias no delegan el poder de imposición, existe concurrencia en el poder fiscal entre la nación y las provincias.

La nación Argentina ha tomado el criterio de legislar en materia de impuestos indirectos en forma habitual, lo que ha obligado a dictar leyes de convenio, mismas que establecen coordinaciones jurisdiccionales, referidas a la superposición de impuestos nacionales y provinciales. La nación queda facultada para imponer tributos personales, sólo en ciertos casos y por tiempo determinado. Los tributos indirectos pueden ser aplicados en forma concurrente<sup>70</sup> por la nación y las provincias

El gobierno federal tiene como fuentes propias de ingresos los impuestos directos e indirectos y los de comercio exterior.

---

<sup>70</sup> El sistema de concurrencia tributaria se basa en el principio de que cada uno de los niveles de gobierno, en un sistema federal, debe imponer sus propios tributos de acuerdo con sus necesidades específicas y sus percepciones políticas. La ventaja de este sistema radica en el grado de autonomía fiscal.

Por lo que se refiere a los gobiernos provinciales estos poseen como fuentes los recursos provenientes de coparticipación federal de impuestos y los propios.

Los gobiernos municipales cuentan con recursos propios que derivan del cobro de las tasas de servicios así como otros ingresos y los que les corresponden por coparticipación con los gobiernos provinciales. En algunos casos las provincias delegan a los municipios ciertas potestades tributarias.

Existe una Comisión Federal de Impuestos, que tiene en otras las siguientes funciones:

- Aprobar el cálculo de porcentajes de distribución de recursos
- Controlar la liquidación de las participaciones
- Decidir si los gravámenes nacionales o locales se oponen entre sí
- Dictar normas interpretativas de la ley de coparticipación
- Intervenir en la elaboración de proyectos de legislación tributaria nacional

En base a los conceptos anotados, observamos que el sistema fiscal es similar al que tenemos en territorio nacional, por lo menos en las fuentes de obtención de los ingresos y la distribución de las potestades tributarias entre los diversos órdenes jurisdiccionales.

En Argentina la defraudación fiscal es tratada por diferentes ordenamientos jurídicos. Se entiende por defraudación la violación de las disposiciones legales de la que resulte o pueda resultar un perjuicio fiscal o disminución de rentas, según las ordenanzas de aduanas en la cual se tipifican tres violaciones al orden jurídico aduanero: Defraudación o Fraude y contrabando, En este ordenamiento se considera fraude la falta de requisitos, toda falsa deducción o todo hecho despachado en confianza o que si pasara desapercibido produjera menos renta de la que reglamentariamente se adeuda.

La penalidad se aplica a sanciones que pueden abarcar el arresto, prisión, comisión de mercancías, pago del doble de los derechos y multas, etc.

La Ley 11.683<sup>71</sup> de organización administrativa de los impuestos a los réditos y a las ventas, manifiesta que la pena para el fraude fiscal será una multa de acuerdo con la suma defraudada, o que se haya pretendido defraudar.

La Ley anteriormente citada contiene también los procedimientos fiscales aplicables, según decreto 821/98, ordenamiento que contiene disposiciones relativas a los sujetos de los deberes impositivos, determinación y percepción de impuestos mediante declaraciones juradas y liquidación administrativa de los tributos, procedimientos de verificación y fiscalización, intereses ilícitos y sanciones, defraudación y sus sanciones, responsables de las sanciones, contribuyentes imputables, responsables infractores, prescripción de impuestos, procedimiento penal y contencioso administrativo, juicio de ejecución fiscal, régimen especial de fiscalización, etc.

Es conveniente hacer notar que las sanciones en los casos de fraude al fisco, la pena está dirigida específicamente a la recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada y que la pena de la privación de la libertad tiene un carácter secundario.

El decreto 821/98<sup>72</sup> en su artículo 46 establece lo siguiente: "el que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios será reprimido con multa de dos hasta diez veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la administración federal de ingresos públicos.

<sup>71</sup> Ley 11,683, ed. Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1995, p. 85

<sup>72</sup> Decreto 821/98, ed. Ediciones del País, Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 25

Por otra parte está vigente también la Ley 24.769<sup>73</sup> que corresponde al régimen penal tributario, ordenamiento que considera los delitos tributarios como la evasión simple y la evasión agravada, el aprovechamiento indebido de subsidios, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, la apropiación indebida de tributos, los delitos relativos a los recursos de la seguridad social y los delitos fiscales comunes entre ellos la insolvencia fiscal fraudulenta, la simulación dolosa de pago, la alteración dolosa de registros, etc.. Asimismo, esta ley contiene también los procedimientos administrativos y penales en relación a los delitos señalados.

La Ley 24.769 antes citada, en el Título I, Delitos Tributarios, establece en su artículo 1 la figura típica de la evasión simple y cuya redacción es la siguiente: "será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$100,000.00 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se trataré de un tributo instantáneo o de un período fiscal inferior a un año."

Del análisis efectuado a otras figuras como la evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, etc., se concluye la similitud de estas con nuestro sistema fiscal, incluyendo las penas, los montos y las figuras típicas.

Por lo que se refiere a la prevención de la evasión fiscal está vigente la ley 25.345<sup>74</sup> esta contiene disposiciones para la limitación a las transacciones en dinero en efectivo, sistemas de medición de producción primaria, régimen de recaudación de los aportes y contribuciones provisionales, régimen especial para la determinación y percepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social para las pequeñas y medianas empresas constructoras, sistema de

<sup>73</sup> Ley 24.769, ed. Ediciones del País, Buenos Aires, Argentina, 2003, pp. 5-8

<sup>74</sup> Ley 25.345, ed. Bregna, Buenos Aires, Argentina, 2001, págs. 3-32

identificación nacional tributario y social, exportación de cigarrillos y combustibles, impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural, normas referidas a las relaciones laborales y el empleo no registrado, etc.

Como podemos observar el contenido del sistema tributario Argentino es similar al de México y su enfoque está más encaminado a las sanciones en materia fiscal, por la vía de la recuperación de los bienes o los tributos que le corresponden al Estado.

Según Vicente Oscar Díaz<sup>75</sup> en su obra *Criminalización de las Infracciones Tributarias*: “el funcionamiento de un sistema tributario no puede ser sustentado en la sola eficacia represiva de la sanción, dado que se debe tener en cuenta, a dicho efecto, la presión tributaria y la correcta y eficiente gestión de la cosa pública como elementos que inducen al fraude fiscal.

#### ESPAÑA

La Constitución Nacional Española<sup>76</sup> dispone en su art. 31 lo siguiente:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”

Asimismo, la carta magna de esta nación establece en su artículo 133 lo siguiente:

<sup>75</sup> Díaz, Vicente Oscar. *Criminalización de las Infracciones Tributarias*, ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999, p. 19

<sup>76</sup> Constitución Española. ed. Civitas, Madrid, España, 2003, p. 22

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley
4. Las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

En relación a los presupuestos y su aprobación, el art. 134 Constitucional del Estado Español establece lo siguiente:

Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación

Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior

Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.

Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación

La Ley General Presupuestaria<sup>77</sup> no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

De conformidad con los tres ordenamientos anteriormente comentados el sistema tributario Español establece la obligación de contribuir, la potestad tributaria en sus diferentes niveles, así como, el examen y aprobación de los presupuestos generales

Por lo que se refiere a normas de carácter secundario la Ley General Tributaria<sup>78</sup> del Estado Español, establece en su Título I, las Disposiciones Generales del Ordenamiento Tributario, mismas que están en concordancia con las establecidas por la Constitución Española y que se transcriben a continuación:

#### CAPÍTULO I PRINCIPIOS GENERALES

**Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.-** 1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de la Constitución.

---

<sup>77</sup> Ruiz García, José Ramón, *Derecho Financiero y Tributario* ed. Ariel, Madrid, 2003, pp. 26-79

<sup>78</sup> Ley General Tributaria, ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2004, pp. 136-139

2. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco

**Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.-** 1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

- a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

- b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de

valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

- c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

**Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.-** 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

**Artículo 4. Potestad tributaria.-** 1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine

**Artículo 5. La Administración tributaria.-** 1. A los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V.

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes.

4. El Estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos.

5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas.

**Artículo 6. Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.-** El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.

Las infracciones y sanciones tributarias se contienen en esta Ley General Tributaria en la cual se indican el tipo básico de infracción, la calificación de las infracciones, las sanciones pecuniarias y los criterios de graduación, aclarando que los delitos fiscales se contienen como tales en el Código Penal.

En relación a los delitos en materia tributaria la Legislación Española, prevé en el Título XIV de su Código Penal<sup>79</sup> las figuras típicas de estos ilícitos, los cuales se transcriben a continuación:

#### TÍTULO XIV

##### **De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social**

**305.** 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

---

<sup>79</sup> Código Penal Español. ed. Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 195-199

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria

**306.** El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Comunidad Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000

euros, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía

**307.** 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales

actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación

**308.** 1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de 80.000 euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2. Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los 80.000 euros, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección, o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante

de la Administración autonómica o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

A diferencia de nuestro sistema fiscal, el Sistema Tributario Español considera los delitos tributarios dentro de su legislación común y no como un delito especial.

Eugenio Simón Acosta<sup>80</sup>, en su obra *El Delito de Defraudación Tributaria*, señala que el delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en el artículo 305 del Código Penal Español, dentro del Título XIV del Libro II, el cual agrupa varios delitos contra determinados intereses económicos de naturaleza pública bajo la rubrica general "de los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social". Son un total de seis los tipos delictivos regulados por el mencionado ordenamiento: defraudación tributaria, defraudación de presupuestos de las comunidades, defraudación de la seguridad social, fraude de subvenciones, obtención indebida de fondos de las comunidades y delito contable.

Por otra parte en relación al bien jurídico tutelado por ese artículo 305 del Código Penal Español, Eugenio Simón<sup>81</sup> afirma que el bien jurídico abstracto protegido por este ordenamiento es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. En otros términos la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas en un bien en si mismo, protegido por el derecho, y a este bien trata de servir el Código Penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda Pública. El bien jurídico protegido no se llega a entender si no se hace referencia a los valores incorporados al sistema tributario. Hoy día la realización efectiva de la idea de justicia tributaria contenida en las leyes

<sup>80</sup> Simón Acosta, Eugenio. *El Delito de Defraudación Tributaria*, ed. Aranzadi, Navarra, España, 1998, p. 15

<sup>81</sup> *Ibidem*, pp. 24-26

está confiada principalmente al cumplimiento espontáneo de los ciudadanos, siendo la función tributaria más bien controladora y represiva que puramente gestora. Lo que se lesiona con el delito tributario no es tanto la función instrumental como el principio de convivencia social encarnado en el sistema tributario.

Es conveniente recurrir a los conceptos de elusión y evasión tributaria y para estos efectos Tulio Rosembuj<sup>82</sup> en su obra *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de la Formas en el Derecho Tributario*, establece lo siguiente:

### **La elusión**

La elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude cuando se esquivo o evita con astucia o maña.

La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.

El presupuesto de la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas, mediante la gestión lícita de medios negociales.

Los particulares pueden configurar el negocio jurídico en forma lícita, a través de configuraciones de Derecho civil, de modo que no integren el hecho imponible, impidiendo que nazcan los deberes tributarios

La elusión fiscal es una categoría lógica de reflexión, un modo para designar esquemáticamente las técnicas legales de rodear o soslayar el cumplimiento de las leyes tributarias.

---

<sup>82</sup> Rosembuj, Tulio. op. cit . pp. 94-102

## **La evasión**

Los elementos que integran el concepto de evasión se traducen en el comportamiento ilícito del particular incumpliendo el deber de prestación patrimonial que origina la realización del hecho imponible.

El núcleo de la conducta transgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos que no corresponden a la realidad jurídica efectiva o la obstrucción/destrucción que impide la determinación de la deuda tributaria.

### **4.7. Aspectos Procedimentales**

Los requisitos de procedibilidad que establece la ley penal para el inicio de la acción derivada del tipo penal que se analiza consiste en la formulación de la querrela, así como la elaboración del dictamen técnico contable respectivo que anexado a aquella permita probar fehacientemente la existencia del correspondiente perjuicio en contra del fisco federal, mediante la cuantificación del daño patrimonial.

#### PROCEDIMIENTOS GENERALES PARA EL CASO PENAL

El Código Federal de Procedimientos Penales (C.F.P.P.) comprende los siguientes procedimientos en su artículo 1, los cuales se comentan a continuación:

"I. El de averiguación previa a la consignación a los tribunales, que establece las diligencias legalmente necesarias para que el Ministerio Público, pueda resolver si ejercita o no la acción penal.

II La preinstrucción, en que se realizan las actuaciones para determinar si los hechos materia del proceso, la clasificación de éstos conforme al tipo penal

aplicable la probable responsabilidad del inculpado, o bien, es su caso, la libertad de éste por falta de elementos para procesar.

- III. El de instrucción que abarca las diligencias practicadas ante y por los tribunales con el fin de averiguar y probar la existencia del delito, las circunstancias en que hubiese sido cometido y las peculiares del incapacitado, así como la responsabilidad o irresponsabilidad penal de éste.
- IV. El de primera instancia es la etapa del proceso penal que se inicia con el auto de formal prisión, continuando con el debate probatorio entre el Ministerio Público como acusador y el defensor, concluyéndose con la sentencia definitiva que el juez penal dicta en esta instancia.
- V. La segunda instancia es la etapa del proceso penal que se inicia con el recurso de apelación de la sentencia definitiva de la primera instancia, continúa con la prueba de los agravios sufridos, concluyendo con la sentencia definitiva que dicta el juez penal en esta segunda instancia.
- VI. La ejecución es la última etapa del proceso penal, la cual se inicia después de la sentencia penal cuando ésta sea irrevocable."

Dentro del período de averiguación previa el Ministerio Público deberá ejercitar por sí mismo, en caso necesario las funciones expresadas en el artículo 2 del C.F.P.P. que dice:

- I. Recibir las denuncias de los particulares o de cualquier otra autoridad, sobre hechos que puedan constituir delitos del orden federal, sólo cuando por las circunstancias del caso aquéllas no puedan ser formuladas directamente ante el Ministerio Público.
- II. Buscar las pruebas de la existencia de los delitos del orden federal y de la responsabilidad de quienes en ellos hubiere participado."

"Los procedimientos de preinstrucción, instrucción y primera instancia, así como la segunda instancia ante el tribunal de apelación, constituye el proceso penal federal, dentro del cual corresponde exclusivamente a los tribunales federales resolver si un hecho es o no delito federal, determinar la responsabilidad o irresponsabilidad penal de las personas acusadas ante ellos e imponer las penas y medidas de seguridad que procedan con arreglo a la ley.

Dentro de estos procedimientos, el Ministerio Público y la policía judicial bajo el mando de aquél, en su caso, ejercerán también las funciones que les encomienda la fracción III del artículo 2o; y el Ministerio Público cuidará de que los Tribunales Federales apliquen estrictamente las leyes relativas, y de que las resoluciones de aquéllos se cumplan debidamente".

El proceso penal propiamente se inicia con la etapa de preinstrucción y concluye con la sentencia definitiva, en primera o segunda instancia según exista apelación o no.

En la averiguación previa el Ministerio Público, actúa como autoridad, y cuando consigna y el proceso penal empieza deja de tener tal carácter, pero inicia su participación como parte procesal.

Durante el proceso penal el Ministerio Público, con auxilio de la policía judicial se ocupa de buscar, ofrecer, y desahogar todo tipo de pruebas tendientes a demostrar la culpabilidad del procesado y desvirtuar las que presente la defensa. Posteriormente, terminado el proceso probatorio, el Ministerio Público formula sus conclusiones, en las que expresa razonadamente sus bases para señalar al inculcado, ya no como un presunto responsable sino como responsable pleno del delito cometido solicitando al juez penal la aplicación de una pena concreta para el caso en particular de que se trate.

El Ministerio Público es el órgano designado por la Ley para vigilar la correcta ejecución de la sentencia.

El Artículo 5o. C.F.P.P. nos dice:

"En el procedimiento de ejecución, el Poder Ejecutivo, por conducto del órgano que la ley determine, ejecutará las penas y medidas de seguridad decretadas en las sentencias de los tribunales hasta su extinción; y el Ministerio Público cuidará de que se cumplan debidamente las sentencias judiciales".

Una vez que la sentencia definitiva haya alcanzado el grado de irrevocable, dictada en la primera o segunda instancias, sólo resta su cumplimiento.

La autoridad competente para la ejecución de una sentencia penal de condena, es el poder Ejecutivo de la Unión llevada a cabo a través de la Secretaría de Seguridad Pública<sup>83</sup> por conducto de su dependencia respectiva, según lo dispone el artículo 30 Bis fracción XXIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Corresponde al Ministerio Público, vigilar que cada sentencia condenatoria de privación de libertad, se cumpla conforme a derecho, no sólo por lo referente al castigo aplicable al inculcado, sino a la defensa de los derechos que a éste le correspondan.

Por otra parte el Artículo 113 del C.F.P.P indica:

"El Ministerio Público y sus auxiliares están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos de orden federal de que tengan noticia, dando cuenta inmediata al Ministerio Público Federal si la investigación no se ha iniciado directamente por éste. La averiguación previa no podrá iniciarse de oficio en los casos siguientes:

---

<sup>83</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ed ISEF, México, 2004, pp. 12-13

I. Cuando se trate de delitos en los que solamente se pueda proceder por querrela necesariamente, si ésta no se ha presentado;

II. Cuando la ley exija algún requisito previo, si éste no se ha llenado.

Si el que inicia una investigación no tiene a su cargo la función de proseguirla, dará inmediata cuenta al que corresponda legalmente practicarla.

Cuando para la persecución de un delito se requiera querrela y otro acto equivalente, a título de requisito de procedibilidad, el Ministerio Público Federal actuará según lo previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República,<sup>84</sup> para conocer si la autoridad formula querrela o satisface el requisito de procedibilidad equivalente."

Existe la posibilidad de que el Ministerio Público, se entere de un delito de defraudación fiscal por el cual el Fisco aún no se ha querellado.

La actitud frecuente es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelle para que intervenga la Procuraduría General de la República por un delito de Defraudación Fiscal, sin embargo también puede darse el caso de que al conocer el Ministerio Público, la comisión de este delito, le solicite a la autoridad fiscal que le envíe una querrela para poder intervenir legalmente, sin perjuicio de que se detenga inmediatamente a los presuntos responsables por este delito.

Se considera conveniente el comentario al artículo 123 del C.F.P.P:

"Inmediatamente que el Ministerio Público Federal o los funcionarios encargados de practicar diligencias de policía judicial, tengan conocimiento de la probable existencia de un delito que deba perseguirse de oficio, dictarán todas las medidas y providencias necesarias para proporcionar seguridad y auxilio a las

---

<sup>84</sup> Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, ed. Isef, México, 2004, pp 1-33

víctimas; impedir que se pierdan, destruyan alteren las huellas o vestigios del hecho delictuoso, los instrumentos o cosas objeto o efectos del mismo; saber qué personas fueron testigos, evitar que el delito se siga cometiendo, y en general, impedir que se dificulte la averiguación, procediendo a la aprehensión de los responsables en los caso de flagrante delito.

Lo mismo se hará tratándose de delitos que solamente puedan perseguirse por querrela, si esta ha sido formulada.

Está prohibido detener a cualquier persona, sin orden de aprehensión librada por autoridad judicial competente, excepto cuando se trate de delito flagrante o de casos urgentes en que no haya en el lugar alguna autoridad judicial, tratándose de delitos que se persiguen de oficio, conforme a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sólo el Ministerio Público puede, con sujeción a este precepto, determinar qué personas quedarán en calidad de detenidas, sin perjuicio de las facultades que correspondan al juez o tribunal de la causa. La violación de esta disposición hará penalmente responsable al Ministerio Público o funcionario de policía judicial que decrete la determinación."

La persona detenida en contravención a lo previsto en este artículo será puesta inmediatamente en libertad.

Por lo que el Ministerio Público Federal al tener conocimiento de un delito perseguido de oficio o a petición de parte cuando ésta ya se haya querrellado:

- a) Dictará todas las medidas tendientes a auxiliar a las víctimas
- b) Evitará que el delito se siga cometiendo.
- c) Impedirá que las huellas y vestigios del hecho delictuoso se pierdan
- d) Tomará medidas preventivas para que la averiguación previa no sea obstaculizada.

- e) Detendrá al presunto responsable, aún sin orden de aprehensión dictada por un juez penal, cuando además exista flagrancia o urgencia.

En virtud de que la Defraudación Fiscal es un delito de querrela necesaria, le está terminantemente prohibido tanto al Ministerio Público, como a la policía judicial detener a una persona, aún en el caso de ser sorprendida en flagrancia o tratarse de un caso de urgencia.

En la realidad las cosas no suceden como lo ordena o prohíbe la ley y se cometen actos arbitrarios por funcionarios deshonestos, en virtud de que cualquier agente del Ministerio Público podrá detener u ordenar que se detenga a cualquier persona cuando quiera hacerlo, maquillando jurídicamente su arbitrariedad de que se estaba en presencia de un delito perseguido de oficio y se trataba de un caso de extrema urgencia debido a que el inculpado se disponía a abandonar el país y en este caso la Constitución en su artículo 16 autoriza la detención sin orden de aprehensión por un juez penal.

Tratándose de un delito perseguido de quereila necesaria también podría suceder lo anterior, ya que si se está en presencia de un caso de Defraudación Fiscal se puede cambiar a que si bien la Defraudación Fiscal no es delito perseguido de oficio, se le podría asimilar al fraude sea genérico o específico.

#### **4.7.1 Proceso Penal Fiscal**

A continuación se presentan en forma esquemática las fases del proceso penal fiscal, incluyendo desde la visita domiciliaria hasta la sentencia respectiva.

##### ➤ Actos Preparatorios

- Visita domiciliaria
  - Elemento generador del delito

- Querrela de la SHCP
  - Declaratoria de perjuicio
    - \* Art. 102 Contrabando
    - \* Art. 115 Robo o destrucción en recinto fiscal o fiscalizado
  - Denuncia
  
- Persecución del delito
  - Autoridad encargada M.P.F.
  - Averiguación previa
  - Ejercicio de acción penal
  - Consignación ante juez de distrito
  
- Actividades Procesales
  
- Fases del proceso
  - Declaración preparatoria del posible responsable
  - Auto de formal prisión
  - Pruebas
    - \* Confesional
    - \* Documental
    - \* Pericial
    - \* Inspección judicial
    - \* Testimonial
    - \* Otras

- Incidentes en el proceso
  - \* De libertad
    - ◆ Caución, bajo protesta y desvanecimiento de datos
  - \* Suspensión del procedimiento
  - \* Acumulación de autos
  - \* Reparación del daño exigible a persona distinta del inculpado
  - \* Incidentes no especificados
- Instrucción y audiencia
  - \* Cierre de la instrucción
  - \* Conclusiones
- Sentencia
  - \* Consideraciones generales
    - ◆ Relación de los hechos de la controversia (resultandos)
    - ◆ Consideraciones y fundamentos legales
    - ◆ Puntos
  - \* Requisitos de fondo
    - ◆ Existencia o inexistencia del delito
    - ◆ Forma en que el sujeto debe responder
    - ◆ Relación jurídica entre el hecho y la consecuencia

- \* Forma y estructura

- ◆ Inicio
- ◆ Encabezado
- ◆ Resultando

- \* Tipos de sentencia

- ◆ Condenatoria
- ◆ Absolutoria
- ◆ Definitiva
- ◆ Ejecutoria

- \* Requisitos esenciales

- ◆ Congruencia
- ◆ Motivación
- ◆ Exhaustividad

- Recursos

- \* Apelación
- \* Juicio de amparo
- ◆ Sentencia

#### 4.7.2 Otros aspectos procesales a considerar

##### PROCEDIMIENTOS FINALES

Se debe recordar que en la impartición de la justicia penal existen cinco etapas bien definidas y son las siguientes:

- A) La averiguación previa, también conocida como etapa de preparación para el ejercicio de la acción penal.
- B) La pre-instrucción, también conocida como etapa constitucional, o etapa de preparación para el proceso penal.
- C) La instrucción, que es la etapa en la que se lleva a cabo el debate probatorio entre el Ministerio Público como acusador y la defensa.
- D) El juicio, que es la etapa en que el juez penal analiza las pruebas y dicta sentencia definitiva.
- E) La ejecución, que es la etapa en que se da cumplimiento a la sentencia condenatoria del juez penal.

A continuación explicaremos cada una de ellas:

A) La averiguación previa, es la primera de cinco etapas de la justicia penal, durante la cual el Ministerio Público realiza todas las diligencias tendientes a comprobar:

- El cuerpo del delito
- La presunta responsabilidad del inculpado.

La averiguación previa se inicia con la denuncia, cuando se trata de delitos perseguidos de oficio, o mediante la querrela, cuando se trata de delitos perseguidos a petición de la parte afectada.

Es con esta denuncia o querrela, mediante la cual el Ministerio Público, adquiere la mayor parte de la información que necesita para la averiguación previa, pero

normalmente no es la información suficiente, por lo que tiene que llevar a cabo otras diligencias como: solicitud de declaraciones y cateos, entre otros

El principal objetivo perseguido en la averiguación previa es investigar los hechos presuntamente delictuosos, recabar las pruebas indispensables y así decidir si se ejerce o no la acción penal.

Es conveniente aclarar que el Ministerio Público es el órgano del Estado, encargado de investigar los posibles hechos delictuosos en que los particulares incurran, debiendo consignar la investigación ante un juez penal, cuando se haya comprobado el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad del inculpado.

Siendo su obligación ser la parte acusadora en el proceso penal; el Ministerio Público no es una persona, sino un grupo de funcionarios, encabezados por el Procurador de Justicia, además de ser un órgano administrativo, pues pertenece al Poder Ejecutivo.

En materia de delitos federales, es el Ministerio Público Federal<sup>85</sup> quien debe intervenir, de quien es titular el Procurador General de la República, órgano que a su vez está ubicado en el Poder Ejecutivo Federal.

El Ministerio Público, como representante de la sociedad tiene dos facetas bien definidas:

- Es autoridad en la averiguación previa.
- Es parte acusadora en el proceso penal.

La orden de aprehensión es un mandamiento escrito, expedido de acuerdo al artículo 16 Constitucional por un juez penal, a solicitud del Ministerio Público, en el que ordena que una persona sea aprehendida, es decir privada de su libertad, para

---

<sup>85</sup> El Ministerio Público Federal, es una Institución tutelar de la averiguación previa con atribución de averiguar, investigar y perseguir los delitos. Esta atribución se la otorga el artículo 21 Constitucional

ser conducida inmediatamente a un reclusorio preventivo, y puesta a disposición del juez que giró la orden citada.

Para girar una orden de aprehensión deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que exista denuncia o querrela.
- Que la denuncia o querrela esté apoyada, por declaración bajo protesta de persona digna de fe, o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado.
- Que se trate de un hecho delictuoso, por el que la ley señale pena carcelaria.
- Que esté comprobado el cuerpo del delito.

A los detenidos por el Ministerio Público, se les hace permanecer en los separos de la Procuraduría de Justicia, mientras se lleva a cabo la averiguación previa,<sup>86</sup> ni nuestra Constitución Política, ni ninguna de las leyes emanadas de la misma, establecen el tiempo máximo de duración de la averiguación previa.

Anteriormente el Ministerio Público Federal, bajo pretexto de estar investigando los hechos, solía mantener detenida e incomunicada a una persona por varios días, hasta obtener su confesión de culpabilidad, con lo cual este órgano del Estado, daba por concluida su investigación y consignaba al detenido al juez penal.

Por otra parte el legislador buscando solucionar este problema sin señalar un tiempo límite para la averiguación previa, decidió determinar que en caso de que la detención de un individuo exceda de 24 horas, el efecto jurídico será que no tengan validez las declaraciones vertidas por el detenido. De esta manera, se desalienta al Ministerio Público Federal, para obtener declaraciones de culpabilidad mediante

---

<sup>86</sup> La averiguación previa es el conjunto de actos procedimentales, del carácter unilateral que realiza el órgano de la procuración de justicia, mediante el cual el Ministerio Público, se encarga de averiguar hechos constitutivos del delito, hace la persecución del delincuente e integra los elementos necesarios para la comprobación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad

detenciones prolongadas, ya que después de 24 horas de detención, aquellas ya no tendrán ningún valor jurídico.

El ejercicio de la acción penal, es la decisión que toma el Ministerio Público, una vez concluida la averiguación previa, de llevar el caso que se ha investigado ante el conocimiento de un juez penal, a esta decisión se le conoce con el nombre de consignación penal.

Cuando el Ministerio Público ejerce la acción penal, es decir consigna, con ese acto concluye su actuación como autoridad, sin dejar de seguir interviniendo, sólo que ahora como parte acusadora.

De la averiguación previa el Ministerio Público también puede llegar a la conclusión de que no existen suficientes elementos para ejercer la acción penal; absteniéndose entonces de consignar el asunto al juez penal.

Los detenidos que el Ministerio Público consigna, son directamente trasladados al reclusorio preventivo donde se encuentre el juzgado al que es remitido el asunto penal.

El Ministerio Público está facultado por la ley para otorgar, dentro de la etapa de la averiguación previa, el beneficio de la libertad provisional bajo caución en dos casos:

- Cuando se trate de delitos, cuya penalidad media aritmética no supere los cinco años de prisión.

Necesitándose para esto sólo cumplir ciertos requisitos y hacer trámites.

- Cuando se trate de delitos, que si bien su penalidad efectivamente rebasa los cinco años de prisión, no se trata de delitos excepcionalmente graves, expresamente señalados en la ley como: traición a la patria, espionaje, terrorismo, sabotaje, narcotráfico,

violación, homicidio calificado, secuestro, robo a mano armada, introducción de armas prohibidas al país, contrabando, defraudación fiscal, etc.

En éste último caso, además de cumplir el inculpado con ciertos requisitos y realizar ciertos trámites, la libertad caucional no es automática.

El Ministerio Público, apegándose a los lineamientos señalados en la ley, decidirá para cada caso en particular, si le otorga o niega al detenido, el beneficio de la libertad caucional, procediendo toda vez la consignación del detenido al juez penal

- B) La pre-instrucción, también conocida como etapa constitucional, es la segunda de las cinco etapas de la justicia penal, la cual es muy breve (72 horas), pero de gran trascendencia para el inculpado.

Esta etapa se inicia con el auto de radicación, que es la resolución judicial que dicta el juez penal, de dar ingreso a su juzgado a un asunto respecto a la posible comisión de un delito, cuya averiguación previa ya fue realizada por el Ministerio Público, es aquí donde el juez penal se entera del contenido del expediente de la averiguación previa, que recibió en la consignación hecha por el Ministerio Público.

Los datos y demás información que el juez penal adquiere de la lectura del expediente citado, se adiciona y enriquece con varios actos sumamente importantes, conocidos con el nombre genérico de declaración preparatoria.

La declaración preparatoria, es aquella en que el detenido al rendirla tiene tanto derecho de recibir información, como la obligación de contestar preguntas.

La diligencia de la declaración preparatoria se rinde cubriendo los siguientes aspectos:

- Se inicia preguntando al detenido sus datos personales, debiendo cerciorarse si entiende y habla suficientemente el idioma castellano. .
- Se asientan en el acta las circunstancias y características principales del detenido.
- Se le hace saber al detenido el derecho que tiene para defenderse por sí mismo, o por conducto de otra persona de su entera confianza, es decir, el derecho que tiene para nombrar defensor si todavía no lo ha hecho, advirtiéndole que si no lo hiciera, el juez le nombrará un defensor de oficio.
- Si el detenido no hubiere solicitado su libertad caucional, y ésta procediere, se le hará nuevamente conocer el derecho que tiene para ello.
- Se le hará saber al detenido en qué consiste la denuncia o querrela en su contra, así como los nombres de sus acusadores y de los testigos que declaran en su contra.
- Se le preguntará si es su voluntad declarar y en caso afirmativo se le tomará ésta, pero si el detenido no desea hacerlo, el juez respetará su voluntad, dejando constancia de ello en el expediente.
- Se le hará saber al detenido que se le recibirán todas las pruebas y testigos que ofrezca y se le dará a conocer al detenido que será sentenciado antes de cuatro meses, si el delito por el que se le consignó tuviere una pena máxima de dos años, o bien antes de un año, si el delito por el que se le consignó tuviere una pena máxima superior a la citada.

- Se le informará al detenido que se le facilitarán todos los datos que solicite para su defensa.

En caso de que el detenido desee rendir su declaración, se le tomará ésta, la cual en ningún caso podrá presentar por escrito, sino que deberá proceder verbalmente, la cual se mecanografiará para que quede constancia de ella en el expediente. En esta declaración el detenido podrá hacer énfasis en todos aquellos aspectos que le beneficien y lo exhiban como inocente de los cargos que se le hacen ofreciendo y posteriormente aportando todas las pruebas de inculpabilidad que le sea posible.

Ahora bien, mediante la prisión preventiva, una persona es privada de su libertad, mientras se lleva a cabo el proceso penal en el que se decide si es culpable o inocente.

Lo anterior es injusto, pues toda persona debe ser tratada como inocente, mientras no se demuestre su culpabilidad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 11 de la Declaración de los Derechos Humanos<sup>87</sup>.

Para equilibrar esta injusticia, se creó la institución de la libertad provisional bajo caución, consistente en permitirle al presunto responsable, gozar de su libertad, cumpliendo con los requisitos establecidos por la ley, mientras se lleva a cabo el proceso penal en el cual se dictará sentencia definitiva condenatoria o absolutoria.

Tratando de evitar la comisión de arbitrariedades por parte de los jueces penales, la ley exige que estos al conceder o negar el beneficio de la libertad caucional funden y motiven su decisión, pero el beneficio tiene sus restricciones ya que la ley señala ciertos delitos para los cuales en ningún caso podrá otorgarse a los presuntos responsables de los mismos, el beneficio de la libertad caucional. Estos delitos son: traición a la patria, espionaje, rebelión, terrorismo, sabotaje, narcotráfico, violación,

---

<sup>87</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, ed. Porrúa, México, 1985, p. 736

homicidio calificado, parricidio, secuestro, robo a mano armada, introducción de armas prohibidas al país, etc.

Se puede decir que existen tres momentos en que el inculpado puede solicitar el beneficio de la libertad caucional y estos son:

- En la averiguación previa, ante el Ministerio Público.
- En la preinstrucción, ante el juez penal.
- Cuando se haya dictado sentencia condenatoria y la pena señalada en esta no sea superior a cinco años de prisión.

En este último caso deberán de darse antes dos circunstancias: que la defensa haya apelado esta sentencia de primera instancia y que se haya admitido, y que el Ministerio Público no haya también interpuesto apelación contra la sentencia dictada.

Es en esta etapa en la que el inculpado tiene una segunda oportunidad de obtener el beneficio de la libertad provisional bajo caución.

Concluye esta etapa con el auto de término constitucional, el cual puede ser:

- a) Auto de formal prisión, que es la resolución judicial, dictada por el juez penal, dentro del periodo de 72 horas de la pre-instrucción; resolución judicial en la que se concluye según criterio de dicho juez, se tienen por acreditados satisfactoriamente:

- El cuerpo del delito
- La presunta responsabilidad del inculpado.

El auto de formal prisión es la confirmación hecha por el juez penal, de las apreciaciones hechas por el Ministerio Público al consignar, respecto a la posible existencia de un hecho delictuoso.

b) Auto de libertad por falta de elementos para procesar que es la resolución judicial dictada por un juez penal, dentro del periodo de 72 horas de la pre-instrucción. Resolución judicial en la que se concluye según criterio de dicho juez, que no se logró acreditar alguno, o ambos, de los siguientes conceptos:

- El cuerpo del delito
- La presunta responsabilidad del inculpado.

Motivo por el cual se deja en libertad al consignado, dada la ausencia de elementos para iniciar un proceso penal en su contra.

C) La Instrucción, es la etapa más extensa de todas, con ella se inicia el auto de formal prisión.

Es aquí donde se da el debate probatorio de las partes, es decir es la etapa en la que el Ministerio Público aporta sus pruebas de culpabilidad, la defensa sus pruebas de inocencia y el juez penal, también promueve la obtención de las pruebas que estime necesarias, esto para no caer en la parcialidad extrema ni del Ministerio Público, ni de la defensa.

La instrucción se puede considerar como el principal elemento de la justicia penal, pues es en esta etapa en la que el Ministerio Público se afana en aportar las pruebas más contundentes en contra del acusado y la defensa se esmera por desvirtuar las mismas.

La actividad probatoria en la instrucción, consiste en la búsqueda intensa de la verdad material, real o histórica; actividad también consistente en evitar que la verdad formal engañe al juez penal, dado a que ésta sólo es exterior y aparente.

De este modo, las pruebas se clasifican en:

1. Directas:

- a) La Prueba Confesional: Es una declaración voluntaria, hecha por una persona no menor de dieciocho años, en pleno uso de sus facultades mentales, libre de toda coacción física o moral, que conozca bien los antecedentes de lo que habla.
  
- b) La Prueba Pericial: Se puede considerar que es la más técnica de todas las pruebas y responde a la necesidad que tiene el juzgador de subsanar su carencia de conocimientos en alguna materia de alto grado de especialización.

La prueba pericial es la opinión técnica de un experto; reconocido oficialmente, sobre alguna materia muy especializada, ajena a la cultura general del juez penal, quien sólo es perito en derecho, pero no en otras disciplinas.

- c) La prueba testimonial, o prueba de testigos: Consiste en declaraciones de personas ajenas al juicio penal, a las que les consta lo que afirman.
  
- d) La prueba documental: Es aquella que se acredita mediante documentos, ya sean públicos y/o privados:

El documento, después de la confesión, es uno de los medios de prueba de mayor eficacia y confiabilidad, pues los documentos reflejan por sus características, mayor seguridad jurídica que otras pruebas, como la testimonial.

## 2. Indirectas:

- a) Las presunciones: Que en materia penal, es una conclusión que se saca a partir de un hecho conocido debidamente probado, y se descubre uno desconocido.

En materia penal todas las presunciones admiten prueba en contrario, y si esta no se aporta, es decir si la presunción no se desvirtúa por la parte a la que afecta, la misma se considera cierta.

Por otra parte y dado a la violencia, y en ocasiones tortura, con que en el pasado se llegaron a arrancar confesiones a los detenidos, recientemente se reformaron algunas disposiciones respecto a este medio de prueba.

Esto se hizo en búsqueda de la protección de los detenidos, de las prácticas corruptas de algunos agentes del Ministerio Público y de la Policía Judicial.

Uno de los requisitos que la ley señala para que a la confesión se le conceda valor probatorio es el que la misma sea vertida por el detenido en presencia de su abogado o de la persona de su confianza que haya nombrado para que se ocupe de su defensa.

Otro requisito es que la confesional, esté acompañada de otras pruebas que la hagan creíble, pues toda confesión inverosímil debe ser desechada, no pudiendo consignarse a ninguna persona, cuando la única prueba de que se disponga, respecto a su posible culpabilidad, sea la propia confesión de ésta.

La Policía Judicial puede realizar investigaciones y rendir informes, pero la ley le ha retirado la facultad de obtener confesiones de los detenidos y si lo hace, estas confesiones carecerán de todo valor probatorio.

D) El Juicio: Es la cuarta de las cinco etapas de la justicia penal, en la cual se toman las decisiones de más trascendencia para el inculpado, pues aquí el juez revisa todo lo actuado en el expediente y decide sobre la culpabilidad o inocencia del procesado.

El juez penal antes de dictar sentencia, debe tomar en cuenta todas las pruebas rendidas por las partes, debiendo valorar éstas, primero en forma individual y después globalmente, es decir, en forma integral unas relacionadas con las otras.

La ley concede al juzgador libertad para valorar casi todas las pruebas, pues se exceptúan los documentos públicos y el resultado de los cateos apegados a derecho, ya que estos dos medios de prueba tienen el valor de prueba plena; debiendo estar la valoración hecha por el juez dentro de un marco de legalidad, en el que el juez funde y motive sus razonamientos.

Esto último es de extrema importancia, pues la valoración de las pruebas, en ausencia de la expresión de los razonamientos hechos para ello, dejan a la parte afectada en estado de indefensión, pues carecerá de elementos para impugnar esta resolución judicial si lo desea.

El sobreseimiento, por otro lado, es una resolución judicial, en la que se declara la existencia de un obstáculo insuperable, que impide al juez entrar al análisis del fondo de la controversia, por lo que debe darse por terminada ésta en forma anticipada sin tener que esperar a que se dicte sentencia.

Las conclusiones acusatorias del Ministerio Público, son parte del juicio y se dan después de analizar todo lo actuado en la etapa de la instrucción del proceso penal y de razonar sobre las pruebas rendidas tanto por él como por la defensa.

El pliego de conclusiones acusatorias del Ministerio Público debe contener:

- Breve narración de los hechos delictuosos cometidos.
- Exposición de las características peculiares del procesado.
- Explicación de las circunstancias en que se cometió el delito.
- Mención de las normas jurídicas, ejecutorias, jurisprudencia y doctrina aplicable.
- Tipificación de los hechos delictuosos conforme a la ley.
- Pedimento concreto al juez para que aplique una sanción.

Las conclusiones acusatorias del Ministerio Público guardan cierto paralelismo con la consignación antes hecha por él mismo, con la diferencia de que en la consignación, el Ministerio Público hizo mención de una presunta responsabilidad del inculpado, mientras que en las conclusiones acusatorias el Ministerio Público ya se refiere a una responsabilidad plena del mismo.

Excepcionalmente las conclusiones del Ministerio Público, pueden ser no acusatorias, pero las conclusiones de la defensa siempre serán de inculpabilidad, pues no pueden ser de otra índole.

Las conclusiones de la defensa, son una manera de responder a las conclusiones acusatorias del Ministerio Público. La defensa en sus conclusiones de inculpabilidad, pretende desvirtuar todos los argumentos incriminatorios en contra del procesado, hechos por el Ministerio Público.

La sentencia penal, según Carlos Barragán<sup>88</sup>, es la resolución que dicta el juez de la causa, que da una solución de fondo a la denuncia o querrela formulada del caso concreto.

La sentencia penal puede ser:

- a) Condenatoria, que viene a ser la confirmación de culpabilidad, que hace este funcionario judicial, de la sospecha delictiva que antes hizo el Ministerio Público al consignar al presunto responsable y también la confirmación de culpabilidad, que con mayores elementos de juicio, antes se hizo al dictar auto de formal prisión al consignado.
- b) Absolutoria, aquella que dicta el juez, declarando la inocencia del procesado, declarando anuladas las sospechas de culpabilidad tanto del Ministerio

---

<sup>88</sup> Barragán Salvatierra, Carlos. *Derecho Procesal Penal*, ed. Mc Graw Hill, México, 2001, pp 457-458

Público cuando consignó, como del juzgador al haber dictado auto de formal prisión.

Por otra parte, existen dos tipos de sentencia penal, la definitiva y la irrevocable.

La sentencia definitiva es la resolución judicial que pone fin al proceso penal, en una instancia. La sentencia definitiva de primera instancia, puede convertirse en sentencia irrevocable, siempre y cuando ni el defensor ni el Ministerio Público, interpongan el recurso de apelación en el tiempo que concede la ley, que es de cinco días.

La sentencia definitiva de segunda instancia, siempre será una sentencia irrevocable, por no poder apelarla ninguna de las partes, mediante algún recurso ordinario.

Es importante señalar que nuestra Constitución Política establece en su artículo 20, fracción VII que:

"Tratándose de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años, el detenido deberá ser juzgado antes de cuatro meses"

"Tratándose de delitos cuya pena máxima exceda de dos años, el detenido deberá ser juzgado antes de un año."

Aunque según en la práctica no se lleven a cabo dichos plazos y pueden ser de dos o más años e inclusive el tiempo puede prolongarse todavía más, si la sentencia es apelada y más aún si se acude al juicio de amparo.

En materia de recursos, Rodolfo Monarque Ureña<sup>89</sup> señala que son los medios de impugnación que contempla la Ley, para combatir las resoluciones judiciales que, a

---

<sup>89</sup> Monarque Ureña, Rodolfo. *Derecho Procesal Penal Esquemático*, ed. Porrúa, México, 2002, pp. 119-123

juicio del recurrente, resultan contrarias a derecho. Para este autor la apelación es un recurso ordinario que otorga la Ley.

La apelación es el recurso más importante en el proceso penal, en virtud de esta, la parte que se considere afectada, por una resolución en la primera instancia, puede acudir al tribunal de segunda instancia expresando sus agravios y solicitando que se examine nuevamente el caso y se proceda a revocar o modificar la resolución originalmente dictada.

El recurso de apelación, del que puede hacer uso tanto la defensa como el Ministerio Público, suele interponerse tanto por violaciones cometidas durante el proceso penal, como por desvíos jurídicos al haber el juez dictado sentencia definitiva, siendo más frecuente su interposición en estos últimos casos.

E) La Ejecución: Es la quinta y última etapa de la justicia penal, en la que se materializa la sentencia condenatoria dictada por el juez. En realidad no forma parte del procedimiento penal, sino del Derecho Penitenciario y tiene por objeto que el órgano encargado de la ejecución de las sanciones impuestas en sentencia firme, señale el tratamiento que debe aplicarse a los sentenciados y los lugares en que han de cumplir sus condenas.

Una vez que la sentencia definitiva, ha alcanzado el grado de sentencia irrevocable y se ha declarado ejecutoriada, habrá concluido en su totalidad el proceso penal y si la sentencia fue condenatoria sólo restará su ejecución; debiendo el juez penal de primera instancia o tribunal de segunda instancia, que haya dictado la sentencia por ejecutarse, enviar copia certificada de este documento a la Procuraduría General de la República, para los trámites posteriores que corresponda realizar.

Es importante señalar tres conceptos relacionados con ésta etapa: Libertad preparatoria, indulto y amnistía.

La libertad preparatoria, es un beneficio para las personas ya condenadas mediante una sentencia irrevocable ya ejecutoriada, beneficio establecido en el artículo 15 de la Ley de Normas Mínimas sobre Readaptación Social de Sentenciados.<sup>90</sup>

La libertad preparatoria le permite al reo anticipar la obtención de su libertad, siempre y cuando haya cumplido un 60% de la condena impuesta, tratándose de delitos intencionales o dolosos, o bien un 50% tratándose de delitos imprudenciales o culposos.

El indulto es una de las formas que la ley reconoce para la extinción de la responsabilidad penal.

El indulto es un acto administrativo y un acto del Presidente de la República, mediante el cual otorga el perdón, parcial o total, a una persona que ya ha sido condenada por la comisión de un delito federal, siempre y cuando acredite haber prestado servicios a la nación considerables y haber observado en prisión buena conducta, reflejando su alto grado de readaptación social.

Por último, la amnistía es una de las formas que la ley reconoce para la extinción de la responsabilidad penal, siendo un acto legislativo en el cual el Congreso de la Unión, expide una ley, que le quita lo delictivo a una conducta que antes lo tenía.

#### EL FISCO FEDERAL COMO PARTE OFENDIDA

Nuestro Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), establece los medios de que dispone el Estado para allegarse de los recursos que necesita para hacer frente a las necesidades colectivas y de ellos; son los impuestos, la forma normal y más importante que el Estado dispone para proveerse de los fondos que requiere.

---

<sup>90</sup> Ley que establece las Normas Mínimas sobre Readaptación Social de Sentenciados. ed. ISEF, México, 2004, p.5

La historia nos muestra que en todos los países ha existido una resistencia de los particulares al pago de los impuestos y la necesidad de los estados de comprender este fenómeno y buscar los caminos para solucionarla.

Según Klaus Tipke <sup>91</sup> en su obra "*Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*," manifiesta que el derecho penal desempeña una doble función protectora en el estado de derecho:

- a) Debe contribuir a que el ente público obtenga de todos los contribuyentes los impuestos correspondientes con arreglo a la Ley y la Constitución.
- b) Debe contribuir a que nadie se separe de la comunidad solidaria de contribuyentes, de modo que se conserve la igualdad en el reparto de los impuestos y que nadie reciba prestaciones públicas a costa de sus conciudadanos.

Expone el autor que los impuestos están justificados porque el Estado también lo está. En el Estado de Derecho no está justificado cualquier impuesto sino sólo los impuestos justos que respetan los derechos fundamentales y en particular la igualdad.

El contribuyente tiene una participación activa en la formación de los recursos del estado, el cual confía en esos recursos en ausencia de otros propios que posean tanta identidad y seguridad, que aconsejen prescindir de los contribuyentes para la formación de su patrimonio financiero.

El contribuyente está en el deber de efectuar aportaciones financieras al estado; es su deber pagar la tributación establecida porque ella es la condición para el ejercicio y goce de los beneficios, es su obligación porque él contribuye a que el estado cumpla los objetivos de beneficios para la comunidad, posibilite la conducción del

---

<sup>91</sup> Tipke, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, ed. Marcial Pons, Madrid, España, 2002, p. 131

estado a los fines del aprovechamiento del progreso de la cultura, del bienestar y la tranquilidad pública.

El contribuyente que por propia decisión se abstiene de cumplir las obligaciones fiscales impuestas por la ley, o demora el correcto y oportuno ingreso en las épocas prescritas, o sea cumplir sus obligaciones para con el erario federal, se hace sujeto a la aplicación de penas corporales sin perjuicio de la reparación del daño causado.

Todo acto tendiente a sustraer al Estado de las rentas fiscales de su propiedad, coloca al infractor en una violación de la norma fundamental, y por ello, exige una sanción en mérito a la prevalecencia de la norma vulnerada.

La aplicación de penas corporales significa un claro propósito orientado a beneficios que permitan al fisco una recaudación deseada, que facilitará el desenvolvimiento y obtención de los altos objetivos estatales, al tiempo que inducirán al gobernante a reestructurar el cuadro general de impuestos, racionalizándolos y eliminando los necesarios.

La existencia de la pena corporal, tendrá además un efecto psicológico de poderoso influjo en la masa de la comunidad. Será motivo de honda reflexión por parte del infractor.

#### CONSIDERACIÓN DE PERJUICIO FISCAL Y DENUNCIA DE LA PARTE OFENDIDA

La S.H. y C.P. valorará los resultados de la auditoría practicada en relación a las irregularidades encontradas en ésta para determinar si el contribuyente va a corregir su situación fiscal por la vía administrativa y/o la vía penal. Esta decisión solamente la debe de tomar en consideración la Secretaría debido a que ha sufrido el perjuicio, al no recibir su contribución correctamente en tiempo y monto.

Se considera vía administrativa el pago de las contribuciones que se dejaron de pagar, así como la actualización de ellas, multa y recargos; esta es una manera de

resarcir el daño causado a la Secretaría, pero si a ésta no le es suficiente que se le pague, sino que también se castigue la actitud del infractor, entonces se procederá penalmente, consistiendo principalmente en la elaboración del Dictamen Técnico-Contable, el perjuicio fiscal y la querrela, con lo cual se pretende ejemplificar al individuo y a la comunidad, moralizar la conducta de los responsables, corregir y atenuar las repeticiones de hechos similares, servir de eficaz correctivo a personas que anteponen su propio patrimonio al de la fortuna pública y no permitiendo al Estado contar con los medios financieros que requiere.

#### CONCEPTO LEGAL DE QUERRELLA

La querrela es el derecho potestativo, es decir la facultad que le asiste al ofendido o agraviado por un delito, para hacer del conocimiento del Ministerio Público, los hechos que estima delictivos, de modo tal que otorga su consentimiento para que sean perseguidos y sancionados penalmente.

Eduardo López Lara en su obra *300 Preguntas y Respuestas en Materia Procesal Penal*,<sup>92</sup> afirma que la querrela "es el acto por medio del cual se pone en conocimiento del Ministerio Público la comisión de hechos que pueden llegar a constituir un delito, con la particularidad de que sólo puede ser presentada por la persona afectada por el delito, debiendo contener la voluntad de aquel para que se sancione al o a los responsables"

El jurista Mesa Velásquez señala que: "La querrela es un presupuesto o condición indispensable, para el ejercicio válido de la acción penal, en los delitos no perseguibles de oficio."

En relación a esto existe seguridad jurídica, ya que el artículo 16 Constitucional, indica que no podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con una pena corporal.

<sup>92</sup> López Lara, Eduardo. *300 Preguntas y Respuestas en Materia Procesal Penal*, ed. Sista, México, 2002, p. 6

Es necesario distinguir la diferencia entre denuncia y querrela ya que por denuncia se entiende la noticia, que cualquier persona puede dar al Ministerio Público, de haberse cometido un hecho posiblemente delictuoso.

El denunciante, no está legalmente facultado, para retirar la denuncia presentada, aún cuando se trate de haber sido él la única persona afectada, pues no se puede otorgar el perdón, en los delitos perseguidos de oficio.

En cambio la querrela es la noticia, que sólo la persona directamente afectada por la comisión de un delito que únicamente se persigue a petición de la parte ofendida, presenta ante el Ministerio Público.

El querellante, está legalmente facultado, para retirar la querrela presentada, es decir para otorgar el perdón cuando así lo desee, lo cual debe hacer ante el Ministerio Público, en cualquier momento antes de que éste formule sus conclusiones acusatorias ante el juez penal.

Lo anterior es explicado por el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales que señala:

"El Ministerio Público y sus auxiliares, de acuerdo con las órdenes que reciban de aquellos, están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos de que tengan noticia. La averiguación previa no podrá iniciarse de oficio en los casos siguientes:

- I. Cuando se trate de delitos en los que solamente se pueda proceder por querrela necesaria, si ésta no se ha presentado;
- II. Cuando la ley no exija algún requisito previo, si éste no se ha llenado..."

Ahora bien es necesario también señalar al artículo 114 de la misma ley que indica:

"Es necesaria la querrela del ofendido solamente en los casos en que así lo determine el Código Penal u otra ley"

#### ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LA QUERRELLA.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 92 fracción I, del Código Fiscal de la Federación para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la correspondiente querrela.

El hecho de que el delito de defraudación fiscal no sea perseguido de oficio sino únicamente a petición de la parte ofendida tiene las siguientes implicaciones:

- a) El fisco federal conserva un gran poder al haberse reservado el derecho de querrellarse o de no hacerlo, ante la Procuraduría General de la República por el delito de defraudación fiscal utilizando en la práctica esta facultad discrecional para presionar a los contribuyentes, para hacerlos pagar las contribuciones que hayan evadido.
- b) El contribuyente se ve protegido de actos arbitrarios del Ministerio Público que puedan llegar a intimidarlo, amenazándolo de iniciar una averiguación previa por el delito de defraudación fiscal.

La querrela se presenta como un requisito de procedibilidad, esto es como un requisito legal que debe satisfacerse previo al ejercicio de la intervención penal por parte del Ministerio Público en contra del probable autor del hecho punible.

La falta de querrela impide que el Ministerio Público, pueda ejercitar la acción penal en contra del presunto responsable ante el juez penal, este a su vez, se encuentra impedido jurídicamente para proceder y sentenciar al infractor.

## RECEPCIÓN Y VALORACIÓN DE LA QUERRELLA.

Se considera que básicamente los datos que debe contener la querella son los siguientes:

- 1) Debe ser emitida por la Procuraduría Fiscal de la Federación a través de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
- 2) Asunto, es decir el por qué la S.H. y C.P. formula querella contra el probable responsable del delito fiscal.
- 3) Fecha de elaboración.
- 4) Debe ser dirigida al Procurador General de la República a través de la Dirección General de Averiguaciones Previas.
- 5) Expresar el motivo y fundamento legal objeto de la querella.
- 6) Nombre(s) del (los) responsable (s) objeto de la querella, en caso de tratarse de una empresa, también se indicará la razón social.
- 7) Hechos que hagan constar en forma detallada, concisa y precisa el proceso de averiguación previa que tuvo lugar, así como de los hechos por los cuales se consideran delictuosos.
- 8) Consideraciones Legales, es decir el fundamento legal del delito.
- 9) Desglose de los elementos que constituyen y tipifican a dicho delito, hasta indicar con hechos la presunta responsabilidad penal.
- 10) Opinión de la Subprocuraduría Fiscal Federal correspondiente.

- 11) Redacción expresa en que la S.H. y C.P. formula querrela en los términos del Artículo 92 fracción I del C.F.F., en contra del presunto responsable del delito, con el fundamento legal del ilícito tanto del C.F.F. como del C.P.F.
- 12) Firma del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones.

Ahora bien, no es imprescindible para el inicio de una averiguación previa, por la Procuraduría General de la República conocer con exactitud el monto total de la cantidad supuestamente evadida, pues según el artículo 92 del C.F.F., la S.H. y C.P. dispone de dos momentos para presentar la cuantificación del daño patrimonial que sufrió:

- a) En el momento de presentar su querrela.
- b) En cualquier tiempo posterior, antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones.

Siendo lo único necesario para que proceda la querrela que la S.H. y C.P. presente, que exista un documento oficial que acredite el monto de la cantidad supuestamente defraudada, cantidad que posteriormente podrá ser incrementada, cuando la auditoria fiscal concluya.

El requisito de formulación de la querrela significa que el delito de defraudación fiscal sólo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria competente, esto se diferencia del delito de fraude previsto en el Código Penal, el que generalmente se persigue a petición de parte por el Ministerio Público, bastando por ello con la sola presentación de la correspondiente denuncia de los hechos que se estimen como ilícitos.

No obstante, el criterio seguido en este punto por el Código Fiscal es correcto ya que tanto la defraudación fiscal como los delitos equiparables a ésta están planteadas en términos amplios que prácticamente cualquier conducta que el Fisco considere lesiva

para sus intereses o cualquier omisión de ingresos gravables pueden ser encuadradas dentro de este tipo delictivo. En tales condiciones, el requerimiento de la formulación de querrela previa por parte de la S.H. y C.P., para fines prácticos le permite que la compleja justicia penal sólo se ponga en movimiento cuando, a juicio de la propia autoridad hacendaria, por la cuantía del asunto o por la gravedad de la conducta dolosa del contribuyente inculpado, o bien por ambas cosas, se justifique el ejercicio de la acción penal.

#### ACOPIO DE ELEMENTOS DEL DELITO POR EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL

El artículo 102 Constitucional dispone en su párrafo segundo "Estará a cargo del Ministerio Público Federal la persecución ante los tribunales de todos los delitos del orden federal y por lo mismo, a él le corresponderá solicitar las órdenes de aprehensión contra los reos, buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos, hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de la justicia sea pronta y expedita; pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la Ley señale.

El Ministerio Público Federal deberá de allegarse de todas las pruebas necesarias, donde se demuestre la culpabilidad del contribuyente visitado para poder determinar si es culpable o no y estas pueden ser entre otras:

#### DICTAMEN TÉCNICO CONTABLE

El dictamen es el documento en donde se dan a conocer los resultados de la revisión practicada al contribuyente, así como la información y pruebas que demuestren la realización del acto delictuoso; pero además contiene un documento esencial para el M.P.F. que es el Acta Constitutiva y sus modificaciones, expedida en términos del artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles<sup>93</sup> ya que se debe de ubicar al sujeto en tiempo, lugar y espacio, en virtud de que el M.P.F. no puede castigar a la empresa como un ente económico, sino a sus miembros o accionistas y ver quien

<sup>93</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles, ed. ISEF, México. 2004, p. 2

fue el responsable o responsables en la realización de acto delictuoso, pudiendo ser los representantes legales en virtud de que se presume que poseen actos de dominio, es decir, pueden disponer de la empresa como dueños únicos ya que por lo general son los socios que tienen la mayoría de acciones dentro de la empresa. En el caso de que el socio que tuviera más acciones hubiese fallecido o haya huido al extranjero, el M.P.F. deberá considerar como culpable al que le siguiera en el monto mayoritario de acciones, y así sucesivamente.

#### PERJUICIO FISCAL

Es el documento que elabora la S.H. y C.P. en donde manifiesta la falta que se le ha cometido, además, es indispensable para la cabal y legal persecución de los delitos.

#### QUERELLA

La presentación de la querella, es una potestad o facultad del ofendido del delito, por lo que aún reparado el daño, si la autoridad fiscal desea querellarse, no existe limitación alguna que se lo impida, ya que si insiste, la reparación del daño solo trae como consecuencia que sea tomado en cuenta al momento de dictar sentencia.

#### CONSIGNACIÓN ANTE EL JUEZ DE LA CAUSA

Los jueces de distrito son los funcionarios que conocen en primera instancia los juicios federales.

El Juez de la causa es el órgano competente para determinar el monto de la caución o garantía que debe ofrecer el procesado para obtener su libertad, atendiendo a los requisitos establecidos por el artículo 92 del C.F.F. como son:

- A. El monto de la cuantificación de los daños y perjuicios determinados por la S.H. y C.P.

- B. Las contribuciones adeudadas, incluyendo las actualizadas y recargos de acuerdo con la determinación que realice la autoridad en la fecha en que se promueva la libertad condicional,
- C. Podrá reducirse en un 20% al monto de la garantía en los casos en que se encuentre pagado o garantizado el interés fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal.

Corresponde al juzgador resolver sobre la situación jurídica del probable autor del delito fiscal de que se trate, dentro de las 72 horas siguientes al momento en que haya sido aprehendido o puesto a disposición de éste, el cual podrá decretar auto de formal prisión o su libertad por falta de elementos para poder procesar.

La persecución de los delitos se manifiesta en dos periodos:

- A. El denominado de averiguaciones previas, que está integrado por diligencias de comprobación de los elementos consignados en el artículo 16 Constitucional para el liberamiento judicial de la orden de aprehensión, diligencias que se llevan a cabo exclusivamente ante el M.P.F. en forma secreta, o, en su defecto, ante las autoridades que tengan facultades legales.
- B. Aquel en que el M.P.F. figura como parte en el procedimiento judicial tendiente a la determinación de la pena correspondiente, procedimiento que se inicia con el ejercicio de la acción penal ante el juez competente.

Una vez dirigida y ejecutada la orden de aprehensión en contra de un contribuyente por fraude fiscal, se puede iniciar el proceso de libertad bajo caución; haciendo la petición correspondiente de inmediato, la cual debe resolverse después de que la autoridad fiscal formule la cuantificación a que se refiere el artículo 92 del C.F.F.

Tanto las diligencias de investigación como el ejercicio de la acción penal y la facultad acusatoria, son propias y exclusivas del M.P.F., de tal manera que los

jueces que conocen de un proceso penal, en la generalidad de los casos no pueden oficialmente allegarse de elementos de prueba de un delito o de la responsabilidad del acusado, ni iniciar el juicio sin el previo ejercicio de la mencionada acción, ni continuar el procedimiento si ha habido desistimiento de parte de su titular constitucional o conclusiones de no acusación.

#### CASOS DE EXCEPCIÓN

Una vez que se haya girado la orden de aprehensión o presentación se pueden llegar a dar algunas situaciones, en las cuales se termina la acción penal, estas situaciones pueden ser:

##### A. Que se haya extinguido la acción penal

Entendiéndose por ésta la forma a través de la cual los créditos ya determinados y notificados no se han cobrado. La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la S.H. y C.P., prescribirán en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; caso contrario, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito; en los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal, según lo establece el artículo 100 del C.F.F.

##### B. En caso de fallecimiento

La muerte del contribuyente extingue la acción penal así como las sanciones que se le hubieren impuesto a excepción de la reparación del daño, y la de decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él.

##### C. Amnistía

La amnistía extingue la acción penal y las sanciones impuestas, excepto la reparación del daño, en los términos de la ley que se dictare, concediéndola y si no se expresare, se entenderá que la acción penal y las sanciones impuestas se extinguen con todos sus efectos, con relación a todos los responsables del delito.

#### D. Perdón del ofendido o legitimado para otorgarlo

El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo, extingue la acción penal respecto de los delitos que solamente pueden perseguirse por querrela, siempre que se conceda antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento.

Cuando sean varios los ofendidos y cada uno pueda ejercer separadamente la facultad de perdonar al responsable del delito y al encubridor, el perdón surtirá efectos por lo que hace a quien lo otorga.

El perdón sólo beneficia al inculcado en cuyo favor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado para otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o derechos, caso en el cual beneficiará a todos los inculcados y al encubridor.

#### E. Libertad Preparatoria

Le permite al reo anticipar la obtención de su libertad, es decir, obtenerla antes de que se haya cumplido en su totalidad el tiempo señalado en la sentencia condenatoria.

El principal requisito para aspirar a éste otorgamiento de libertad es de que el reo haya cumplido un 60% de la condena impuesta tratándose de delitos intencionales, o bien un 50% tratándose de delitos imprudenciales. Además de que el reo haya observado buena conducta y personalidad socialmente readaptada.

## F. Indulto

Es un acto administrativo, del Presidente de la Republica, mediante el cual otorga el perdón parcial o total a una persona que haya sido perdonada por la comisión de un delito federal.

Para ser indultado se deben reunir básicamente los siguientes requisitos: Haber prestado importantes servicios a la nación y acreditar haber observado en prisión buena conducta y readaptación social.

No en todos los casos se puede obtener este beneficio, tal es el caso que señala la ley expresamente a las personas que sean reincidentes respecto a delitos intencionales.

### CALIFICACIÓN COMO DELITO GRAVE

I. Defraudación Fiscal y equiparables que se califican como **no graves**: Cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$989,940. (cantidad actualizada al 01-01-2005)

### EFFECTOS

Permite la Libertad Provisional bajo caución, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (Art. 399 CFPP).

- a) Garantice las contribuciones omitidas, incluyendo actualización y recargos que hubiese sido determinadas
- b) Que garantice las sanciones pecuniarias que en su caso se le puedan aplicar.
- c) Que se solicite antes de que quede firme la Sentencia Definitiva.

2. Defraudación fiscal y equiparable que se califican como **graves**: Cuando el monto de lo defraudado exceda de \$ 1,484,911. (cantidad actualizada al 01-01-2005)

#### EFFECTOS

No permite la Libertad Provisional bajo caución.

#### Penas aplicables a la defraudación fiscal y sus equiparables

(Art. 108 C.F.F.)

- I. Prisión de 3 meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$989,940 (01-01-2005)
- II. Prisión de 2 años a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$989,940 pero no de \$1,484,911 (01-01-2005)
- III. Con prisión de 3 años a 9 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,484,911 (01-01-2005)
- IV. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión
  - Las cantidades indicadas como monto de lo defraudado implican el impuesto, histórico omitido al momento de consumarse el delito, considerando las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones
  - Estas cifras están actualizadas a enero de 2005 y rigen por todo este año, ya que se actualizan sólo en enero de cada año (art. 92, último párrafo)

- Estas penas se aplican por las defraudaciones fiscales y equiparables que se cometan en 2005, independientemente de cuando se descubran, se consignen o se sancionen

#### **4.7.3 Prescripción del Delito de Defraudación Fiscal y Equiparada**

El art. 100 del C.F.F. establece las reglas en este sentido:

Significa la extinción de la acción penal y de las sanciones

Por ser un delito que se persigue por querrela (Art. 92, F-I) prescribe en los siguientes plazos:

1. Tres años a partir de que la autoridad fiscal tenga conocimiento del delito y del delincuente. (art. 100 C.F.F.)
2. Cinco años si no tiene conocimiento del delito ni del delincuente (art. 100.C.F.F.)

Los plazos se cuentan a partir de las siguientes fechas:

- 1) Defraudación Fiscal: Día hábil siguiente al plazo para haber enterado las contribuciones
- 2) Equiparables: Día hábil siguiente a la consumación de cada conducta específica.

#### **INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN**

Se interrumpe por las actuaciones que se practiquen en la Averiguación del delito. (PGR o ciertas autoridades fiscales)

Se elimina el plazo que se llevaba y vuelve a empezar a correr la prescripción al día siguiente de la última diligencia

La interrupción sólo puede ampliarse hasta una mitad los plazos de prescripción.

#### **4.7.4 Aspectos Conceptuales Complementarios**

##### ACTO A TRAVÉS DEL CUAL SE CONOCIÓ LA CONDUCTA DELICTIVA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del marco general de recaudación fiscal tiene la facultad para practicar visitas domiciliarias, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que están afectos los contribuyentes como sujeto directo y como responsables solidarios en materia de contribuciones federales, por lo que si durante el desarrollo de una visita domiciliaria se conoce o descubre alguna irregularidad, como puede ser la omisión de ingresos, uso de documentos falsos, documentación a nombre de terceros, llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, etc.; que constituyan la comisión de un delito, la autoridad podrá proceder penalmente por el previsto delito o delitos, lo cual constituye la conducta delictiva, lo que significa que el contribuyente visitado (auditado) ha cometido una falta hacia la autoridad, aprovechándose de la buena fe de ésta, pues el fisco y/o autoridad no exige previa recepción de una declaración y pago de cierto impuesto, cerciorarse de la veracidad de la forma como se calculó o determinó éste; reservándose el fisco su derecho de revisión.

La falta hacia la autoridad es cuando el contribuyente visitado (auditado) utilizó engaños y artificios, para evadir el pago de contribuciones al fisco. El no pago o pago insuficiente de impuestos, acompañado de engaños y maquinaciones, para tratar de aparecer ante el fisco como una persona totalmente cumplida de sus obligaciones tributarias constituyen una conducta delictiva.

Asimismo la conducta delictiva se puede conocer a través de algunos procedimientos que se realizan dentro del desarrollo de:

a) Visitas Domiciliarias o Auditorías Directas.

Consistentes en la práctica de auditorías a personas físicas o personas morales efectuadas por la autoridad competente y facultada, además debe constar por escrito y en la cual se motive y funde el objeto de la visita.

b) Aportación de datos por terceros.

Es la comprobación de las operaciones de dos o más contribuyentes que pueden actuar, uno como el contribuyente auditado y el otro u otros como los contribuyentes compulsados.

Consiste en comparar la información proporcionada por los contribuyentes compulsados con la información proporcionada por el contribuyente auditado y verificar las operaciones que sean existentes.

Al practicar el desarrollo de visitas de aportación de datos por terceros se debe de emitir una orden donde se especifique lo que se pretende realizar, esta orden debe de contener el nombre del contribuyente del cual se necesita la información, su domicilio fiscal o domicilios alternos y el periodo por el cual se ésta practicando la auditoría al contribuyente visitado.

c) Solicitud de información a la Comisión Nacional Bancaria.

Consiste en solicitar a la Comisión Nacional Bancaria todo lo relacionado a las cuentas bancarias que maneje el contribuyente auditado, así como también de los principales accionistas de la empresa si es persona moral.

## DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 16, conceptúa la Visita Domiciliaria, como un acto de molestia que debe ser emitido por la autoridad competente y facultada además debe de ser por escrito y en el cual se motive y funde el objeto del acto de molestia.

Asimismo en el artículo 42 Fracción III del Código Fiscal de la Federación otorga la facultad al fisco federal para llevar a cabo el desarrollo de las visitas domiciliarias.

La autoridad dentro del desarrollo de una visita domiciliaria deberá comprobar que el contribuyente ha pagado correctamente sus impuestos, por lo que si observa que no los ha pagado correctamente y para esto utilizó engaños o aprovechamiento de errores, la autoridad está facultada para castigar el daño que ha sufrido, ya que no ha recibido correctamente el pago de impuestos por lo que está afectando su patrimonio.

El C.F. F., en su artículo 108 párrafo primero tipifica el delito de defraudación fiscal como sigue: "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 al fisco federal." Asimismo ese ordenamiento establece la pena del delito de defraudación fiscal, la cual se sancionará con penas corporales, dependiendo de la cuantía del delito.

El mismo artículo indica que no se formulará querrela, si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido un beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de éste artículo se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

#### VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS DETERMINANTES

Si en el desarrollo de una visita domiciliaria se compruebe que existen indicios de una posible defraudación fiscal, el personal actuante deberá de tomar las medidas necesarias para tratar de asegurar los documentos originales necesarios para demostrar la existencia del delito, se levantará una acta en la que se hará mención y se señalará la documentación recogida o asegurada o en su caso se levantará una acta de colocación de sellos en la cual se dejará a una persona como depositario, para que éste se haga responsable de la documentación, asimismo se obtendrán copias fotostáticas legales, las cuales serán certificadas por los visitadores, hecho que se hará constar en el acta que al efecto se levante. También se señalará el lugar en donde se encuentren los documentos originales, para que en caso necesario sea posible su verificación.

Para que la S.H. y C.P, formule una querrela en contra de un contribuyente y ésta a su vez la remita al Ministerio Público, será necesario en primera instancia valorar las pruebas o elementos que determinen el delito de defraudación fiscal las cuales pueden ser las siguientes:

- a) Que se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al fisco federal
- b) Que como resultado de este sistema, el contribuyente, sus accionistas, socios y/o copartícipes, perciban un beneficio económico indebido y como consecuencia de ello se haya causado un perjuicio al fisco federal.
- c) Que el perjuicio al fisco federal sea de importancia representativa en cuanto al monto.

- d) Que no de lugar a dudas respecto a la realización del acto delictivo en perjuicio al fisco.

#### ACTUALIZACIÓN DE MONTOS

El monto de las cantidades establecidas en el capítulo de delitos fiscales deben actualizarse en el mes de enero de cada año con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, según dispone el artículo 92 del C.F.F..

En relación a la defraudación fiscal y equiparables (Art. 108 y 109), depositaria e interventoría infiel (Art. 112) y robo y daño de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (Art. 115), las cantidades que deben actualizarse inician a partir del año de 1997, ya que las modificaciones que se hicieron a estos artículos tienen vigencia a partir de 1997 de acuerdo con el Decreto de Reformas y las cifras actualizadas al 01-01-05 son las siguientes:

Defraudación fiscal y equiparable.- Las cantidades de \$500,000.00 y \$750,000.00 que se señalan en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, están vigentes desde el año de 1997; en tal sentido, las cifras actualizadas al 01-01-05 son de 989,940.00 y 1,484,911.00, respectivamente.

Depositaria e interventoría infiel.- La cantidad de \$35,000.00 que señala el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, está vigente a partir de enero de 1996, por lo que la cifra actualizada al 01-01-05 corresponde a \$88,539.00.

Robo y daño de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados.- La cantidad de \$15,000.00 que señala el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación, está vigente a partir de enero de 1996, por lo que la cifra actualizada al 01-01-05 corresponde a \$37,945.00.

El artículo segundo de las disposiciones transitorias del C.F.F. del decreto que modifica diversas leyes fiscales, publicado en el D.O.F. del 31-12-98, dispone que la punibilidad a que se refiere el art. 104 Fracciones I y II (cuotas compensatorias omitidas), queda actualizada a enero de 99 conforme a la modificación decretada para dichas infracciones y las cifras actualizadas al 01-01-05 son las siguientes:

- I. De tres meses a cinco años de prisión, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$709,852.00, respectivamente o en su caso, la suma de ambas es de hasta \$1,064,777.00.
- II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede \$709,852.00 respectivamente o en su caso, la suma de ambas excede de \$1,064,777.00.

#### CRITERIOS DEL PODER JUDICIAL

Con referencia a los aspectos de punibilidad y otros derivados de la parte procesal, el Poder Judicial de la Federación sostiene lo siguiente:

*DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE IMPONER PENA PECUNIARIA, TRATÁNDOSE DE. Tratándose de delitos fiscales, la autoridad judicial está inpedida legalmente para imponer sanciones pecuniarias, lo cual compete única y exclusivamente a las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, sin que ello afecte al procedimiento penal, de acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal.*

*Novena Época*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: III, Marzo de 1996*

*Tesis: I.1o.P.2 P*

*Página: 916*

*Amparo directo 1805/94. Samuel Wigisser Karpul. 14 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos E. Rueda Dávila. Secretario: Manuel Caravantes Sánchez.*

*INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR UN TERCERO A LOS VISITADORES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, ES VÁLIDO BASARSE EN ELLA, PARA DICTAR UN AUTO DE FORMAL PRISIÓN POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 180 del Código Federal de Procedimientos Penales, para la comprobación de los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad del inculpado, el Ministerio Público y los tribunales gozan de la acción más amplia para emplear los medios de investigación que estimen conducentes aunque no se mencionen en la ley, siempre y cuando dichos medios no sean contrarios a derechos, por lo que si en el auto de formal prisión el Juez responsable se basó en la información dada por un tercero a través de documentos proporcionados a los visitantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dichas pruebas si son aptas para acreditar el tipo penal de defraudación fiscal.*

*Novena época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: III, Marzo de 1996*

*Tesis: VI.2º.48 P*

*Página: 954*

*Amparo en revisión 332/95. Antonio Rosette López. 10 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.*

### *SUSTITUCIÓN DE LA PENA DE PRISIÓN, TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES.*

*En términos de lo dispuesto en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, para que proceda la condena condicional, la sustitución de la pena o cualquier otro beneficio respecto de los delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ahora bien, cuando en los autos del proceso penal relativo existen constancias que acreditan fehacientemente la existencia de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes bastantes en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este tribunal estima que la negativa del beneficio en favor del sentenciado fundada en tal precepto y en el hecho de que la autoridad hacendaria no ha emitido una declaratoria sobre el extremo inicialmente apuntado, resulta violatoria de garantías, pues la autoridad judicial no puede soslayar que el interés fiscal se encuentra garantizado, con independencia de que exista o no una declaratoria específica de la autoridad tributaria, atento que por disposición del artículo 60 de la Ley Aduanera "Las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales ..."; por tanto, una recta interpretación del artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, conduce a establecer que el mismo sólo obliga a la autoridad judicial, previamente a otorgar cualquier beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, a cerciorarse de que los adeudos de la misma naturaleza estén cubiertos o garantizados a fin de que en el último de los casos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con arreglo a las leyes fiscales aplicables, pueda resarcirse a satisfacción, de las contribuciones omitidas, recargos y sanciones que pudieran surgir con cargo al sentenciado y que sólo en el presupuesto excepcional de que los bienes secuestrados en garantía de dichos créditos resultaran notoriamente insuficientes para los fines señalados, serían improcedentes los citados beneficios.*

*Novena Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: V, Marzo de 1997*

Tesis: XIX.2o. J/8

Página: 746

*Amparo directo 143/94. Francisco Gaona de León. 21 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.*

*Amparo directo 726/94. Bulmaro Ortiz Castro. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Guadalupe Méndez Hernández. Secretario: Marco Antonio Cepeda Araya.*

*Amparo directo 247/95. Luis Humberto García Lozano. 20 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.*

*Amparo directo 455/95. Rubén Núñez Castañeda. 11 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Arturo Ortigón Garza.*

*Amparo directo 127/96. Juan Ramón Dueñas Estrada y otro. 5 de diciembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Terrazas Salgado. Secretaria: Gina Esthela Ceccopieri Gómez.*

*CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES. Una interpretación armónica de los artículos 101, 94 y 17-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 45 de la Ley Aduanera, permite establecer que, tratándose de delitos fiscales, para que proceda la condena condicional, es necesario justificar, además de los requisitos señalados en el artículo 90 del Código Penal Federal, que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo que los Jueces Federales no pueden sustituirse a la opinión de dicha dependencia del Ejecutivo que es la única facultada para ello e incluso para otorgar el perdón al inculpado. Lo anterior es así*

*porque, en estos casos, no procede la condena a la reparación del daño ni tampoco la imposición de multas lo que queda bajo el resorte competencial de las autoridades exactoras (artículo 94) quienes en términos del diverso 17-A ya citado, están facultadas para determinar el monto de las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, tomando en cuenta el tiempo transcurrido y los cambios de precios que hubiere sufrido la mercancía en el país de acuerdo con el procedimiento allí detallado; por lo que no basta que la mercadería secuestrada quede afecta directamente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales, para considerar que ha quedado cubierto el interés fiscal, pues se reitera que es necesario calcular el importe de cada uno de los conceptos regulados por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación; lo que de ninguna manera podrían hacer los Jueces Federales por carecer de competencia para ello. De sostener el criterio del promovente, llevándolo al absurdo, tendría que aceptarse que los Jueces Federales también estarían facultados para fijar las multas que procedan y condenar a la reparación del daño causado al Estado, previa cuantificación de éste.*

#### *Novena Época*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Abril de 1999*

*Tesis: XIX.1o.14 P*

*Página: 511*

*Amparo directo 556/98. Jesús López Hernández. 6 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.*

*Amparo directo 85/98. Carlos Mauricio Omaña Rodríguez. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.*

*Amparo directo 20/98. Ramiro Garza González y Jesús Ramos Zurita. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.*

*Amparo directo 1005/97. Epifanio Castillo Cortés. 22 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.*

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA EL CRÉDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE. El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una persona moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo depender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es sólo para determinados efectos; y sobre todo si el auto de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia. Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal en cantidad líquida, sino que señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XV, Febrero de 1995*

*Tesis: VI.2o.385 P*

Página: 147

*Amparo en revisión 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velásquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.*

*LIBERTAD PROVISIONAL, CAUCIÓN EN LA. CRITERIO QUE DEBE SEGUIRSE PARA SU FIJACIÓN EN TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES. En la fijación de la caución que deba otorgarse para la obtención de la libertad provisional, respecto de los delitos fiscales, la autoridad judicial debe atender exclusivamente a las reglas contenidas en el artículo 92, fracción III, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación y no a lo preceptuado en el numeral 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual, entre otros requisitos, señala que para gozar del beneficio en comento debe garantizarse, a juicio del juez, la reparación del daño, habida cuenta de que en tratándose de ilícitos de carácter fiscal el juzgador no está en posibilidad jurídica para resolver sobre tal condena, en atención a que el artículo 94 del primero de los ordenamientos legales citados dispone que: "En delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal"; de ahí que la libertad provisional sería ilegal si se condicionara a la exigibilidad de una caución para garantizar la reparación del daño.*

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XIII, Febrero de 1994*

*Página: 351*

*Amparo en revisión 326/93. Gabriel Almansa Rivera. 27 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Amado Guerrero Alvarado. Secretario: Reinaldo Manuel Reyes Rosas.*

*CAUCIÓN, MONTO DE LA. MEDIOS PARA OTORGAR EL (DELITOS FISCALES). El hecho de que el juez de Distrito decida que para conceder el beneficio de la libertad bajo caución el recurrente tenía que depositar la garantía en efectivo o en billete de depósito y no otorgarse por cualquiera de los medios establecidos por la ley, ningún perjuicio causa al recurrente, pues por analogía debe garantizar la libertad caucional en la misma forma que en los amparos sobre materia fiscal, cuyos requisitos de efectividad se establecen en razón de la índole misma del acto reclamado, o sea, que éste entrañe el cobro de contribuciones, según se desprende del artículo 135 de la Ley de Amparo, conforme al cual, para que surta efectos la suspensión concedida contra el cobro de contribuciones, es necesario previamente constituir depósito por la suma reclamada en los casos en que se pide el beneficio cautelar contra dicho cobro. En las demás hipótesis debe aplicarse la regla general contenida en el artículo 125 del propio ordenamiento, de la que se infiere que es optativo para el interesado la forma en que otorgue la garantía; pero en el caso de delitos fiscales como el de defraudación fiscal debe estarse a lo inicialmente indicado.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XV, Enero de 1995*

*Tesis: IV.3o. 117 P*

*Página: 195*

*Queja 48/92. José Pablo TAME Alanas. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Ángel Torres Zamarrón.*

*DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. MONTO DE LA CAUCIÓN PARA GARANTIZAR LA LIBERTAD PROVISIONAL. Una interpretación del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación conduce a estimar que en los delitos fiscales en que proceda la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la cuantificación correspondiente del daño o el perjuicio efectuado a la autoridad fiscal en la querrela formulada o declaratoria de perjuicio, y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiere determinado la autoridad a la fecha en que se promueva la libertad provisional. Por lo que si el administrador fiscal federal comunica al juez de amparo que las contribuciones adeudadas por el agraviado ascendían a determinada cantidad, incluyendo el perjuicio consignado en la querrela, su actualización y recargos, es de concluirse que se encuentra ajustado a derecho que el juzgador federal haya fijado la fianza que debería cubrir el inconforme a fin de concederle el beneficio de libertad provisional bajo caución.*

*Octava Época*

*Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XV, Enero de 1995*

*Tesis: IV.3o. 118 P*

*Página: 217*

*Queja 48/92. José Pablo TAME Alanas. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos.*

*Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Ánge! Torres Zamarrón.*

*TRATAMIENTO EN SEMILIBERTAD EN LOS DELITOS FISCALES. SE REQUIERE PARA DISFRUTAR DE TAL BENEFICIO, LA COMPROBACIÓN DE HABER SATISFECHO O GARANTIZADO EL INTERÉS FISCAL ADEUDADO. Si bien es cierto que para la procedencia de la sustitución de prisión por el beneficio de tratamiento en semilibertad, únicamente se requiere que el sentenciado, además de no ser merecedor a una pena mayor a la de tres años de prisión, reúna los extremos señalados en la fracción I, incisos a) y e), del artículo 90 del Código Penal Federal*

(que se refiere a la condena condicional), también lo es que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, establece para la procedencia de su otorgamiento, la comprobación de que el interés fiscal se encuentre satisfecho o garantizado, de donde se desprende que para que el ahora quejoso disfrute de ese beneficio, será necesario acreditar tal extremo; ello obedece al hecho de que en el orden fiscal de acuerdo con el artículo 94 de este ordenamiento legal, la autoridad judicial se encuentra impedida para imponer sanciones pecuniarias, por lo que, al no condicionar el beneficio de tratamiento en semilibertad, se otorga de hecho la libertad al sentenciado, careciendo de significación jurídica el proceso penal, así como la sentencia condenatoria con que culminó éste.

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Junio de 1991

Página: 454

Amparo directo 1436/90. Eduardo Díaz Rivera Rodríguez. 20 de marzo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velasco Félix. Secretario: Térreos Ramos Hernández.

#### LIBERTAD BAJO CAUCIÓN

En relación a este tema es conveniente definir cual es la diferencia entre caución y fianza.

El Código Civil en su artículo 2794 define a la Fianza<sup>94</sup> como "un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar el deudor, si éste no lo hace.

<sup>94</sup> Código Civil para el Distrito Federal, ed. ISEF, México, 2004, p. 295.

Por otro lado la caución es una expresión genérica utilizada en la Constitución, en el Código Federal de Procedimientos Penales y en el Código Fiscal, para designar en forma amplia a la garantía patrimonial que se otorga para que surta sus efectos la libertad provisional solicitada en el proceso y que comprende diversas especies.

El artículo 20, fracción I, Constitucional, tutela la garantía de libertad provisional bajo caución en favor del inculcado sujeto a proceso, y por ende a prisión preventiva en aquellos asuntos en que el término medio de la sanción privativa de la libertad, no pase de cinco años, fijando como único requisito, que se otorgue la garantía que el juez señale para los fines y dentro de los límites que nuestra Carta Magna establece.

La libertad caucional es un derecho que se otorga al procesado con el propósito de que una garantía económica, substituya a la prisión preventiva, que decreta el juzgador en contra de quienes se encuentren procesados por delito que merezca pena corporal, en términos del artículo 18 Constitucional.

Es necesario destacar, que la prisión preventiva es una medida cautelar y provisional que se justifica por la necesidad social de garantizar el proceso penal y de asegurar la ejecución de la pena. En efecto con la prisión preventiva se asegura la presencia del procesado en la tramitación del juicio criminal y la imposición de la sanción impuesta.

No obstante lo anterior, con la prisión preventiva se corre el riesgo de que se mantenga recluido durante el tiempo en que se concluye el juicio, a una persona que al dictarse sentencia, resulta inocente y por consecuencia se le absuelve de la acusación.

Por esta razón, existe un criterio uniforme en la doctrina, que propone que la prisión preventiva debe ser decretada sólo en casos excepcionales, verdaderamente graves que la justifiquen, que representen un grave riesgo para la sociedad; en cambio debe

ampliarse la posibilidad de obtener el beneficio de la libertad provisional bajo caución, en un mayor número de casos.

En virtud de que la redacción del artículo 92 del Código Fiscal, establece un sistema diferente al establecido en el artículo 20 Constitucional, fracción I, y 400 del Código Federal de Procedimientos Penales que ordenan que la libertad caucional debe decretarse de inmediato, no es posible que en el caso de delitos fiscales así suceda, pues se establece como requisito condicionante para otorgar la libertad provisional bajo caución, que el Fisco Federal realice la cuantificación de las contribuciones, recargos y actualizaciones, en la fecha, en que se promueva la libertad provisional.

Una vez que se ha presentado la querrela o declaratoria de perjuicio por la Secretaría de Hacienda y conocida la cuantificación del daño, se puede garantizar el interés fiscal del daño ocasionado por cualquiera de las formas autorizadas por la Ley, como son la caución en sentido estricto, mediante el depósito de una suma de dinero ante una institución autorizada, la hipoteca y la fianza.

Es el juez quien fija una caución por fraude fiscal, así como la manera de hacerlo, el juez de la causa es el órgano competente para determinar el monto de la caución o garantía que debe otorgar el procesado para obtener su libertad, atendiendo a los requisitos establecidos por el artículo 92 del Código Fiscal como son:

- a) El monto de la cuantificación de los daños y perjuicios determinados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Las contribuciones adeudadas incluyendo las actualizaciones y recargos, de acuerdo con la determinación que realice la autoridad fiscal en la fecha en que se promueva la libertad provisional.
- c) Podrá reducirse en un 20% el monto de la garantía en los casos en que se encuentra pagado o garantizado el interés fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal.

Una vez ejecutada la orden de aprehensión y puesto a disposición del juzgador, el inculpado tiene el derecho constitucional de que se determine su situación jurídica dentro del término de 72 horas siguientes al de su detención, ya sea mediante el decreto de formal prisión o libertad por falta de elementos para procesarlo.

Por otra parte, una vez girada y ejecutada la orden de aprehensión en contra de un contribuyente por fraude fiscal, el inicio del proceso de libertad bajo caución es cuando se hace la petición correspondiente de inmediato, la cual debe resolverse después de que la autoridad fiscal formule la cuantificación a que se refiere el artículo 92 del Código Fiscal.

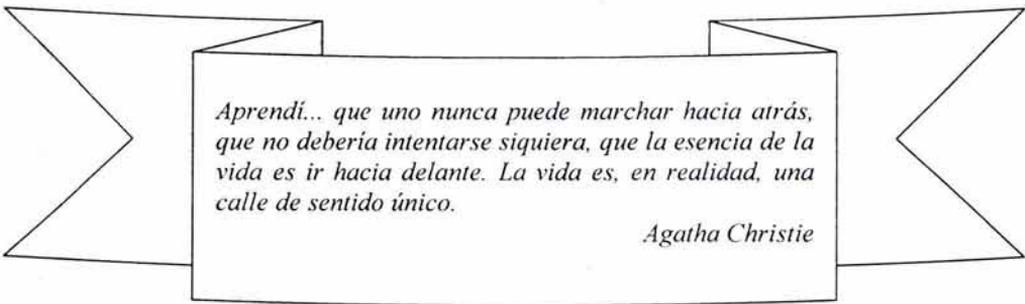
Después de girada y ejecutada la orden de aprehensión en contra de un contribuyente, el tiempo que le toma para lograr su libertad caucional desde luego cubriendo el requisito de pagar o garantizar el interés fiscal o aportar la caución, es en un periodo no preciso en que debe obtenerse la libertad provisional, pues de acuerdo con la redacción del artículo 92 del Código Fiscal, la celeridad con que se obtenga este beneficio, depende de manera directa, de la prontitud con que la autoridad fiscal formule y aporte en juicio la cuantificación a que se refiere dicho numeral. Es conveniente manifestar el desacuerdo con la redacción de dicho precepto, dado que la obtención de la libertad caucional depende del interés y diligencia de la autoridad fiscal federal, que además es precisamente la ofendida del delito. Con esta situación evidentemente se rompe el equilibrio e igualdad que existe en todo juicio. Se estima que en todo caso la cuantificación requerida por el artículo 92 aludido, debería de quedar a cargo de peritos oficiales, a efecto de garantizar la imparcialidad en los datos proporcionados.

Una vez que el contribuyente ha sido detenido por defraudación fiscal, como regla general aplicable a todo tipo de peticiones o promociones en un juicio, el término en que se debe fijar el importe de la caución es de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual establece como obligación a cargo de los secretarios dar cuenta al juzgador con las promociones que

presentaren las partes, dentro del término de 24 horas y establece un plazo máximo de 72 horas para acordar o resolver lo solicitado en dichas promociones.

En el caso de que un contribuyente por delitos fiscales decida pagar las contribuciones y sus accesorios, en la caución que se le fije y de acuerdo con el artículo 92 del ordenamiento ya mencionado donde se establece que, en los casos en que se haya pagado totalmente o garantizado el interés fiscal, para que se conceda la libertad provisional bajo caución, el juez está facultado para que al fijar el monto de la garantía que deberá otorgarse, pueda hacerse una reducción del 20%, cuando exista motivo o razón que lo justifique.

Se considera que el simple hecho de que exista el pago total, es razón más que suficiente para justificar dicha reducción del 20%, incluso para no solicitar garantía alguna adicional, pues carece de sentido lógico y de justicia que se exijan garantías excesivas que lo único que genera es hacer negatorio este beneficio, por razones estrictamente económicas.



*Aprendí... que uno nunca puede marchar hacia atrás, que no debería intentarse siquiera, que la esencia de la vida es ir hacia delante. La vida es, en realidad, una calle de sentido único.*

*Agatha Christie*

## CONCLUSIONES

1. El delito de defraudación fiscal lo podemos calificar como un delito especial, ya que este se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Federación y surge con la falta de cumplimiento del precepto constitucional que obliga a contribuir para sufragar los gastos del Estado. Las causas que lo originan son muy variadas y entre ellas se pueden señalar: **la complejidad del sistema tributario, las elevadas tasas del impuesto, la falta de un programa de presencia fiscal, la falta de liquidez derivada de la situación económica, la falta de una cultura fiscal por parte de los contribuyentes y por parte de la autoridad una difusión adecuada respecto a la operación del sistema tributario.**
2. La Defraudación Fiscal, supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación u omisión de hechos con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal.
3. El Fisco Federal al realizar las vistas domiciliarias, debe buscar dentro de sus objetivos la satisfacción de los siguientes:
  - a) Presencia Fiscal dentro del universo de contribuyentes
  - b) Recaudación, es decir percibir probables impuestos omitidos al efectuar la revisión a los contribuyentes.
  - c) Impacto Social; se pretende quizás divulgar y dar a conocer a la sociedad aquellos casos en que el contribuyente incumplió con su obligación, con el objeto de ejemplificar, exhibir, inhibir y castigar la falta.
  - d) Repercusión Económica, este objetivo, es consecuencia del anterior, ya que se puede considerar que el Fisco, toma sectores que dentro del

universo de contribuyentes son representativos, creando así un efecto reflejo hacia los demás contribuyentes.

e) Crear Cultura Fiscal, es decir concientizar de una manera coactiva a los contribuyentes forjando la responsabilidad de contribuir al gasto público.

f) Detectar posibles lagunas de la Ley

g) Proyectar Imagen al exterior, coadyuvando con autoridades de otros países.

4. El aspecto que se considera más importante como factor de origen en el delito de defraudación fiscal es el que **se refiere a la complejidad del sistema tributario, ya que el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, requiere de los servicios de un experto en la materia, debido a que las leyes son eminentemente técnicas y difíciles en su interpretación. Esta situación en principio implica un alto costo, pero es oportuno señalar que los diversos ordenamientos fiscales incluyen otras obligaciones de información, las cuales también incrementan el costo administrativo del contribuyente, consideramos que esta carga la debe absorber la autoridad fiscal, instrumentando mecanismos y controles eficaces para el ejercicio de sus facultades de comprobación.**
5. Otra de las causas que anima a la comisión de este delito es la necesidad de recursos financieros que tienen los contribuyentes, los cuales deciden financiarse con los recursos que le corresponden al erario federal. Esta situación se deriva por la situación económica que atraviesa el país y por la escasez del dinero en circulación.
6. **El hecho de contar con leyes que contienen lagunas jurídicas o cuya interpretación es difícil, se ha vuelto un campo fértil para la planeación fiscal**

**y los contribuyentes en su afán de disminuir la carga tributaria se arriesgan a instrumentar figuras jurídicas o simulaciones que les permitan un menor pago de impuestos.**

7. **Existen otros delitos en materia fiscal como el caso del contrabando que propicia daños importantes a la economía nacional y que sin embargo debido al grado de corrupción de las autoridades ha proliferado en el país.** Asimismo las penas aplicables a este delito posiblemente sean insuficientes e inadecuadas para disuadir a los delincuentes a cometer este delito.
8. En relación a las penas aplicables a la defraudación fiscal es conveniente revisarlas y adecuarlas con un grado de punibilidad que logre controlar el ánimo de los delincuentes en la comisión de este delito, asimismo, también es importante revisar los tipos de calificación de este delito y analizar los elementos de gravedad.
9. La generalidad de las querellas que presenta la autoridad por delitos fiscales, se refieren a la defraudación fiscal y sus equiparables, sin embargo también es común encontrarnos con la comisión de delitos por rompimiento de sellos, alteración de máquinas de comprobación fiscal, robo y destrucción de mercancías depositadas en recintos fiscales o fiscalizados, etc..
10. **El hecho de contar en nuestro sistema fiscal, con elevadas tasas de impuestos, deducciones reducidas y base gravable amplia, estimula a ciertos sectores de contribuyentes a la comisión del delito de defraudación fiscal, sus equiparables o a operar en la economía informal.**
11. **El concepto típico contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal, resulta ser demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo, cualquier hecho, conducta o circunstancia que el**

**Fisco estime perjudicial para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.**

Hay que considerar que los elementos esenciales que integran el tipo delictivo que son la conducta falaz, disposición patrimonial y perjuicio al fisco; van acompañadas de aprovechamientos de errores y de una conducta típicamente dolosa. Se puede concluir que los contribuyentes que por cualquier motivo o circunstancia omitan el pago total o parcial de alguna contribución, reciban una devolución de impuestos cuya procedencia se encuentre en duda, hay una mayor probabilidad de que el fisco le siga un proceso penal por la comisión de este delito. Proceso en el que las posibilidades de una buena defensa legal son por demás escasas, ya que todo abogado conoce, que resulta más difícil de probar una conducta negativa y más aún cuando dicho acto, está expresado en la ley mediante conceptos subjetivos tales como los de engaño y aprovechamiento de errores, cuya interpretación queda al arbitrio del juzgador.

Se entiende el afán del legislador de ejemplificar, inhibir y sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas al fraude fiscal, en un país como México, que además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente, en los últimos años se ha observado un incremento considerable a lo que se llama "economía subterránea" o también el delito conocido como "lavado de dinero" y que varias veces va acompañado con otro delito, como lo es el tráfico de estupefacientes, que ha operado al margen de los controles fiscales; colocándose así en una injusta situación de privilegio frente a los contribuyentes tradicionalmente sujetos a la Hacienda Pública, como son los asalariados, profesionistas, industriales y comerciantes establecidos, en su gran mayoría.

**12. Una interpretación jurídica incorrecta, puede también ser dolosa cuando el contribuyente, sólo busca fallas y deficiencias en la redacción, pretendiendo ignorar el contexto o marco de referencia en que dichas ideas están expuestas, aprovechando esas fallas en su favor y en perjuicio del Fisco.**

Es importante aclarar que en ocasiones las fallas antes citadas, soportadas de un buen fundamento y marco legal, es difícil para la autoridad probar que los contribuyentes actuaron con dolo. A esta forma de interpretar la ley se le conoce como planeación fiscal.

La planeación fiscal es una actividad lícita, que busca la forma como el contribuyente, cumpliendo en su totalidad con sus obligaciones fiscales, pueda abatir dentro de lo posible su carga tributaria. La planeación fiscal no debe ser considerada, por la S.H. y C.P. como algo indebido y fraudulento, es decir, la planeación fiscal no es un instrumento de engaño, pero esto se convierte en un punto muy controvertido, pues al amparo de la planeación fiscal, muchos individuos han implementado verdaderas estrategias defraudatorias provistas de absoluto dolo y mala fe, motivo por el cual la S.H. y C.P. está predispuesta, y ve negativamente esta actividad, considerando erróneamente que donde hay planeación fiscal, seguramente existe defraudación fiscal.

13. Para que el delito de defraudación fiscal exista, el Ministerio Público debe acreditar, que hubo engaños por parte del contribuyente y en el caso de que el acusado desvirtúe las pruebas del Ministerio Público, probando fehacientemente que lo único que llegaron a existir fueron errores, pero nunca engaños, no existirá delito de defraudación fiscal que perseguir; quedando sólo una falta administrativa que sancionar, por lo que el contribuyente además de cubrir los impuestos omitidos, tendrá que pagar los respectivos recargos, multas y gastos de ejecución que le fije la autoridad fiscal a través de su facultad conferida.

14. Hasta la fecha la S.H. y C.P., le ha dado muy poca importancia a los delitos de defraudación fiscal específica (art. 109 C.F.F.), es decir aún después de haberlos detectado se ha abstenido la mayor parte de las veces, de querellarse por ellos ante la Procuraduría General de la República; habiendo sólo aplicado, en los casos descubiertos, sanciones de tipo administrativo, pero es muy posible que en el futuro, el fisco federal cambie su actitud querellándose con más frecuencia ante el Ministerio Público, por la comisión de estos delitos.

15. La defraudación fiscal en México, tradicionalmente se ha llevado a cabo mediante mentiras y engaños ya sean sencillos o complejos, además por desarrollar una o varias actividades clandestinamente, como lo es no haberse dado de alta ante el registro federal de contribuyentes, así como también aquellas empresas o personas físicas que venden o prestan servicios al público en general, ya que como este tipo de personas, no solicita factura, quien vende los productos o presta los servicios, tiene la posibilidad de omitir los ingresos que desee en sus declaraciones; lo que le permite a su vez, no exigirle a sus proveedores facturas, pues no se encuentran necesitados de deducir gastos e induce a hacer lo mismo con las personas que son sus proveedores y así sucesivamente.

La S.H. y C.P. ha concluido, que mientras no rompa esta cadena, le será muy difícil erradicar estas conductas, a no ser que se lleven a cabo auditorías directas, lo que al fisco federal le es muy difícil llevar a cabo en forma generalizada, por el alto costo que esto le implicaría, realizando éstas a aquellos contribuyentes más representativos dentro de su medio o actividad, además de técnicas indirectas para llegar a descubrir éste tipo de delitos.

16. Actualmente la S.H. y C.P. reconoce que sólo tiene capacidad para revisar una cantidad mínima de contribuyentes, del universo total, por lo que el Gobierno Federal ha decidido como única alternativa tecnificar la persecución de la defraudación fiscal, a través de la utilización de la informática, con la incorporación de todos los avances que esta rama de la ciencia vaya generando.

17. Las autoridades federales, como represoras del delito de defraudación fiscal, deben ser las más interesadas en conocer las causas que dan nacimiento y origen a este delito, es decir los motivos que hacen que éste se llegue a consumar, para así más que atacar al efecto, que es la consumación del delito, se ataquen a las causas y así pretender en un futuro erradicar dentro de lo posible esta conducta.

De no llevarse a cabo lo anterior, y seguir privando de la libertad a los defraudadores fiscales, pensando que así se acabará con este delito, el Estado sólo estará generando antipatía y animadversión de los ciudadanos hacia las autoridades hacendarías.

**18. El aspecto económico constituye uno de los más importantes motivos de la comisión del delito de defraudación fiscal, pero no es el único, pues existen otros de naturaleza diversa, que influyen en forma determinante y que son los siguientes:**

- a) **La ausencia de cultura y conciencia fiscal** en la mayoría de las personas, por lo que consideramos que el Estado debería inducir éstas a los ciudadanos para contribuir al gasto público, a través de incluir el tema en los programas de enseñanza básica hasta un nivel superior.
- b) **La complejidad de la mayoría de leyes fiscales**, aunadas por las constantes modificaciones y cambios que las mismas experimentan, lo que hace casi imposible que una persona, que no se dedique profesionalmente al aspecto tributario, logre entender el contenido de estas disposiciones jurídicas.
- c) **La falta de una cultura empresarial**, de la mayoría de las personas físicas y morales que consideran el pago de contribuciones como una carga en su economía y no como una parte del conjunto de gastos que la empresa o el negocio realiza como consecuencia de su actividad.
- d) **La presencia de gestores que supuestamente arreglan asuntos fiscales** de los contribuyentes mediante gratificaciones, ocasionándole una erogación mayor, lo cual resulta más costoso que el pago mismo de impuestos como lo señala la ley.
- e) **Existe una opinión generalizada de que el gobierno federal es un mal administrador de los recursos fiscales recaudados**, ya que no se prestan

servicios públicos eficientes y de calidad, lo cual es motivo suficiente para que los contribuyentes decidan no cumplir adecuadamente sus obligaciones fiscales. Existe también una creencia de que el Estado actúa en forma deshonesto, al permitir que algunos funcionarios públicos se enriquezcan con los impuestos de los contribuyentes, y que en lugar de privarlos de su libertad, como lo hace con los defraudadores fiscales, lo único que hace es destituirlos o inhabilitarlos para que vuelvan a ocupar puestos públicos más adelante.

- f) Existe también la actitud de que la S.H. y C.P. hacia algunos contribuyentes es injusta, al presionar excesivamente para el pago de sus impuestos, mientras que no ejerce sus funciones lo suficiente para recaudar impuestos de aquellos que operan en la llamada economía subterránea.

19. La actitud que el Gobierno Federal viene asumiendo desde hace tres o cuatro años, de actuar con toda energía y privar de su libertad a cientos de personas señaladas por la S.H. y C.P. como presuntos defraudadores fiscales, en general le ha dado buenos resultados, tal como lo es el incrementar su recaudación, pero no ha sido de la eficacia esperada.

El Estado está en su derecho de establecer estas medidas, pero para aumentar la eficiencia recaudatoria, de la misma debería de acompañarla de otras como las siguientes:

- a) **Demostrar a la sociedad** mediante sus acciones de **que el Gobierno Federal es un buen administrador de los impuestos** que paga cada contribuyente.
- b) **Persuadir a la opinión pública que el Gobierno Federal es justo e imparcial**, al perseguir con la misma intensidad y encarcelar de la misma manera tanto a los defraudadores fiscales, como a algunos funcionarios deshonestos y corruptos que se enriquecen ilícitamente con los impuestos que pagan los contribuyentes.

- c) **Expedir leyes fiscales, que fijen menor carga tributaria**, para que éstas siendo moderadas, no constituyan una tentación para los contribuyentes a convertirse en defraudadores fiscales.
- d) **Expedir leyes tributarias, lo menos complicadas posibles** para que los contribuyentes las entiendan con facilidad de manera tal que el esfuerzo y gastos administrativos que tengan que hacer, sean mínimos, para cumplir correctamente con el pago de sus impuestos y no sea considerado como una carga desagradable que debe de realizar.

20. La Secretaría de Hacienda a través de sus órganos encargados de llevar a cabo las auditorías a los contribuyentes, están tratando de cuidar los procedimientos en las mismas ya que de ello depende de que en los juicios en contra de los defraudadores se llegue a obtener sin mayor problema el pago de los impuestos omitidos. En relación a esto se considera pertinente comentar, **que la autoridad hacendaria está efectuando sus revisiones cada día con mejor técnica, por lo que es oportuno que se conozca esta forma de proceder de la autoridad.**

21. Es importante **señalar** sobre las sanciones de tipo corporal que enuncia el Código Fiscal de la Federación para los delitos de carácter fiscal y especialmente el establecido en el artículo 108, los cuales se considera que no son de su competencia, **en virtud de ser una ley en la que se delegan facultades a una autoridad administrativa y por lo tanto debería indicar únicamente sanciones de carácter administrativo y dejar las medidas penales a la autoridad judicial establecidas en el Código Penal Federal.**

En virtud de que las disposiciones de otros ordenamientos fiscales han cambiado en forma sustancial y las correlaciones ya no corresponden a las disposiciones del C.F.F. y su Reglamento **se propone la actualización de estos instrumentos jurídicos.**

22. La solución a los problemas que genera la pena como reacción estatal frente al delito, es de carácter múltiple. Esa multiplicidad de respuestas nos lleva a establecer las siguientes afirmaciones

- a) En general, es inevitable sostener que la pena tiene una esencia retributiva.
- b) La sanción es un mal que se impone al delincuente por parte del Estado ante una acción típica, antijurídica y culpable

Si se acepta que la pena sólo se ha de imponer a la persona en cuanto retribución por un hecho típico, antijurídico y atribuible, el fin que el legislador le ponga a la pena, ya no aparece como una injerencia arbitraria en la vida del individuo, por su peligrosidad personal, social o ideológica.

Hay que tener presente que cuando se aplica una pena, se trata de la sanción justa del hecho y, además, de la prevención que de allí se deriva para el autor y la generalidad. **La función de satisfacción de la pena concreta para la generalidad consiste en la confianza, en la conservación del ordenamiento jurídico resultante de un castigo justo.**

**BIBLIOGRAFÍA**

1. Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, editorial Themis, México, 1996
2. Amuchátegui Requena I. Griselda, *Derecho Penal*, 2ª edición, editorial Oxford University Press, México, 2000
3. Anabalon Ramírez Carlos, *Derecho Penal y Procesal Aduanero Chileno*, ed. Escuela de Administración Pública, Chile, 1971
4. Barragán Salvatierra Carlos, *Derecho Procesal Penal*, editorial McGraw Hill, México, 2001
5. Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, ed. Porrúa, México, 1985
6. Carvajal Contreras Máximo, *Derecho Aduanero*, editorial Porrúa, México, 2002
7. Canales Pichardo, Víctor M. *Infracciones y Delitos Fiscales*, editorial Innova, México, 2003
8. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, ed. Limusa, México, 1998
9. Díaz Vicente Oscar, *Criminalización de las Infracciones Tributarias*, editorial Depalma, Buenos Aires, 1999
10. Diep Diep Daniel, *La Planeación Fiscal Hoy*, editorial Pac, México, 2003
11. Donna Edgardo Alberto, *Teoría del Delito y de la Pena 1 Imputación de las sanciones penales y de la culpabilidad*, editorial Astrea, Buenos Aires, 2001
12. González-Salas Campos Raúl, *Los Delitos Fiscales*, 1ª. Reimpresión, editorial Pereznieta, México, 1995.
13. Hernández Esparza, Abdón. *El Delito de Defraudación Fiscal*, ed. Botas, México, 1962
14. Lomelí Cerezo Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 2da. edición, editorial Porrúa, México, 1997.
15. Lomelí Cerezo, Margarita. *El Poder Sancionador de la Administración Pública*, ed. Porrúa, México, 1997.
16. López Betancourt Eduardo, *Delitos en Particular I*, sexta edición, editorial Porrúa, México, 2000

17. López Betancourt Eduardo, *Teoría del Delito*, octava edición, editorial Porrúa, México 2000
18. López Betancourt, Eduardo. *Introducción al Derecho Penal*, ed. Porrúa, México, 1999
19. López Lara Eduardo, *300 Preguntas y Respuestas en Materia Procesal Penal*, editorial Sista, México, 2002
20. Margadant F, Guillermo. *Introducción a la Historia del Derecho Mexicano*, editorial Esfinge, México, 2000
21. Millán González Arturo, *Defraudación Fiscal Estudio Teórico Práctico 2001*, editorial ISEF, México, 2001
22. Monarque Ureña, Rodolfo. *Derecho Procesal Penal Esquemático*, ed. Porrúa, México, 2002
23. Reynoso Dávila Roberto, *Teoría General del Delito*, 3ª- edición, editorial Porrúa, México, 1998
24. Rosembuj Tulio, *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Segunda edición, editorial Marcial Pons, Madrid, España, 1999
25. Ruiz García, José Ramón, *Derecho Financiero y Tributario*, editorial Ariel, Madrid, 2003
26. Sánchez Vega, Alejandro. *Contrabando y sus Equiparables como Delitos Graves*, ed. Sista, México, 2003
27. Simón Acosta Eugenio, *El Delito de Defraudación Tributaria*, editorial Aranzadi, Navarra, España, 1998
28. Tapia Tovar José, *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, editorial TAXXX, México, 2003
29. Tipke Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2002
30. Torres López Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, editorial Porrúa, México, 2000
31. Urbina Nandayapa Arturo, *Los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano*, Volumen 2, 1ª. edición, editorial SICCO, México, 1997.

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

- Diccionario Jurídico Mexicano, ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2000
- Diccionario Porrúa de la Lengua Española, ed. Porrúa, México, 1998
- Moreno Rodríguez, Rogelio. Diccionario de Ciencias Penales, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, Argentina, 2001
- Mascareñas Carlos E. Nueva Enciclopedia Jurídica, ed. Seix, Barcelona, España, 1953
- Acosta Roca, Felipe, Glosario de Comercio Exterior, ed. ISEF, México, 2001
- Escriche, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación, ed. UNAM, México, 1998
- Diccionario Enciclopédico Universal, ed. Credsa, Madrid, España, 1972.
- Jiménez Santiago Tiana, Sócrates. *Diccionario de Derecho Romano*, ed. Sista, México, 2000,
- Vázquez. Humberto, Diccionario de Derecho Romano, ed. Zavalia, Buenos Aires, Argentina, 1998,
- Gernaert Willmar, Lucio. Diccionario de Aforismos y Locuciones Latinas de Uso Forense, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2000
- Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado, Tomo V, ed. Selecciones del Reader's Digest, México, 1979

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (Sista), México, 2004
- Código Penal Federal, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México, 2004
- Código Federal de Procedimientos Penales, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México, 2004
- Código Civil para el D. F. ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México, 2004

- Código Fiscal de la Federación, ed. ISEF, México, 2004
- Ley del Impuesto sobre la Renta, ed. ISEF, México, 2004
- Ley Aduanera, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México, 2004
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ed ISEF, México, 2004
- Ley Orgánica del TFJFA, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa , ed. ISEF, México, 2001
- Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, ed. ISEF, México, 2004
- Ley que establece las Normas Mínimas sobre Readaptación Social de Sentenciados, ed. ISEF, México, 2004
- Reglamento de la Ley Aduanera, ed. TAXXX, México, 2004
- Reglamento Interior, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México, 2004
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México,
- Ley General de Sociedades Mercantiles, ed. Instituto Superior de Estudios Fiscales (ISEF), México, 2004
- Constitución Española, ed. Civitas, Madrid, España, 2003
- Código Penal Español, ed. Thomson Civitas, Madrid, España, 2004
- Ley General Tributaria, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2004
- Constitución de la Nación de Argentina, ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999
- Ley No. 11683 y Decreto Reglamentario, Procedimiento Fiscal, ed. Ediciones del País, Buenos Aires, Argentina, 2004
- Ley No. 24769, Régimen Penal Tributario, ed. Ediciones del País, Buenos Aires, Argentina, 2003
- Ley No. 25345, Evasión Fiscal, ed. Bregna, Buenos Aires, Argentina, 2001
- Decreto 821/98, ed. Ediciones del País, Buenos Aires, Argentina, 2004
- Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, ed. IUS, 2003 Jurisprudencias y Tesis Aisladas, México, 2003

## OTRAS FUENTES

- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, edición en cd-room, ed. Espasa-Calpe, Madrid, 2003
- Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Revista de la Academia*, año II, No. 3, editorial AMDF, México, 1997
- Lincoln, Barnett. "Egipto, la Nación más Antigua", *Revista Life en español*, (México, D.F. 19 de noviembre, 1956)

## DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

<http://www.sat.gob.mx/AGJI/acac97/inycronica.html>