



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

MAESTRIA EN FISCAL

TESIS:

**ANÁLISIS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LOS DELITOS
ELEMENTALES: “DEFRAUDACIÓN FISCAL, SIMULACIÓN FISCAL Y
ELUSIÓN FISCAL”**

PARA OBTENER EL TITULO DE

“MAESTRO EN FISCAL”

PRESENTA:

L.D. EDUARDO PONCE DE LEON BALLESTEROS

DIRECTORES DE TESIS

Dr. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

M. en D. JOSÉ BECERRIL LEAL

MORELIA, MICHOACÁN A OCTUBRE DE 2017

RESUMEN

Los delitos fiscales en México se encuentran tipificados en el Código Fiscal de la Federación, en su título IV, en donde establecen las acciones u omisiones por parte de los contribuyentes que son consideradas delitos fiscales, en donde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la víctima, en los procedimientos penales de la materia, dicha dependencia al tener conocimiento de la probable existencia de un delito, tendrá que iniciar de inmediato el procedimiento penal realizado por querrela, declarando que se ha sufrido o se puede sufrir un perjuicio, o formule la declaratoria correspondiente.

Los responsables de los delitos fiscales como lo la defraudación fiscal, simulación fiscal y elusión fiscal son los contribuyentes, ya que estos realizan la comisión del delito, ósea realizan la conducta descrita en la ley.

Estos delitos se pueden presentar de múltiples formas, los cuales pueden ser: que se sirvan de otra persona para ejecutarlo, induzcan dolosamente a otro a cometerlo, ayuden dolosamente a otro para su comisión, auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior, tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico, derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Palabras clave: Delito, delitos fiscales, defraudación fiscal, simulación fiscal y elusión fiscal.

ABSTRACT

Tax offenses in Mexico are typified in the Tax Code of the Federation, in its title IV, which establishes the actions or omissions by taxpayers that are considered tax offenses, in which the Secretary of Finance and Public Credit is the victim, in the criminal proceedings of the matter, said unit having knowledge of the probable existence of an offense, will have to immediately initiate the criminal proceeding by complaint, stating that it has suffered or can suffer harm, or formulate the corresponding declaration.

Those responsible for tax crimes such as tax fraud, tax simulation and tax avoidance are taxpayers, since they carry out the commission of the crime, conduct the conduct described in the law.

These crimes can be presented in multiple ways, which may be: to use another person to execute it, to deceive another to commit it, to help another person fraudulently for his commission, to help another after his execution, fulfilling a previous promise, have the status of guarantor deriving from a legal provision, a contract or the bylaws, in the offenses of omission with material result to have the obligation to avoid the typical result, derived from a contract or agreement that implies development of the independent activity, propose, establish or carry out by themselves or by interposing person, acts, operations or practices, whose execution directly derives the commission of a tax offense.

INDICE

Introducción	1
CAPITULO I.	
1. Método de investigación.	2
1.1. Título Único - Definición de conceptos básicos para un mejor entendimiento del problema de la investigación, así como un resumen general del proyecto.	2
1.1.1. Planteamiento del problema.	24
1.2. Preguntas de investigación.	24
1.3. Objetivos.	25
1.3.1. Objetivo General	25
1.3.2. Objetivo Específico	25
1.4. Justificación.	26
CAPITULO II.	
2. Marco teórico	28
2.1. Título I - Concepto de Delito	28
2.1.1. Derecho Público y Derecho Privado	28
2.1.2. El ámbito espacial de la norma jurídica	29
2.1.3. Concepto de delito	30
2.1.4. Los delitos federales	34
2.2. Título II - Los Elementos del Delito	36
2.2.1. Concepto	36
2.2.2. La conducta	37
2.2.3. La tipicidad	37
2.2.4. La antijuricidad	38
2.2.5.- La imputabilidad	38
2.2.6. La culpabilidad	39
2.2.7. La punibilidad	41
2.3. Título III – El Procedimiento Penal en los Delitos Fiscales	42
2.3.1. La querella	42
2.3.2. La libertad provisional bajo caución	48
2.3.3. La prescripción	49
2.3.4. La substitución y conmutación de sanciones	51
2.4. Título IV – El Delito en Materia Fiscal	52
2.4.1 Concepto	52
2.4.2. El bien jurídico tutelado	53
2.4.3. La responsabilidad en los delitos fiscales	54

2.4.4. La tentativa	55
2.4.5. El delito continuado	56
2.4.6. Los delitos fiscales en particular	57

CAPITULO III.

3.1. Defraudación fiscal	69
3.2. Simulación Fiscal	77
3.3. Elusión Fiscal	90

CAPITULO IV.

4.1. Conclusiones	96
-------------------	----

Bibliografía.	103
---------------	-----

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo, no es sólo para los estudiosos del derecho fiscal, sino para casi todo contribuyente y aún para quienes en alguna forma se encuentran relacionados con éstos, es de gran interés el conocimiento del derecho penal fiscal, pues frecuentemente, y sin que exista responsabilidad directa, se puede ser involucrado en las molestias que trae aparejada la investigación de un ilícito de esta naturaleza.

Es claro que existen casos en donde los particulares, con total conocimiento realizan actividades que constituyen delitos en materia fiscal, pero también hay muchas ocasiones en que los descuidos, el desconocimiento o la imposibilidad de hacer frente a las obligaciones fiscales, da lugar a la comisión de delitos. Es por eso que en este trabajo se busca presentar de una manera práctica el tema de delitos fiscales.

Es necesario que en el presente trabajo se abordaran las definiciones de lo que es el delito, los elementos del delito, desde dos puntos de vista, de la materia fiscal y de la materia penal, para ello es necesario diferenciar las penas que cada materia señala para la acción delictiva, en materia fiscal la pena es una infracción de tipo pecuniario y en la materia penal, la pena es privativa de la libertad, es necesario señalar que los delitos que analizaremos, los procesos del delito que comentaremos son independientes uno del otro, ya que no importa que el procedimiento penal lo gane el contribuyente, toda vez que el juicio en materia administrativa continuará, es por ello que en el presente trabajo se analizan las penas y las infracciones.

Finalmente nos ocupamos de la diferencia entre defraudación fiscal, elusión fiscal y simulación fiscal, así como la persecución del delito fiscal y su relación con el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, y de la prescripción de la acción penal.

CAPITULO I

1. Método de Investigación.

1.1. TITULO ÚNICO

Definición de conceptos básicos para un mejor entendimiento del problema de la investigación, así como un resumen general del proyecto.

CONTENIDO: 1.- Planteamiento del problema; 2.- Preguntas de investigación; 3. – Objetivos; 3.1. Objetivo General; 3.2. Objetivo Específico; 4. Justificación.

Como toda investigación está basada con el objetivo preciso de descubrir o aportar hechos o cosas nuevas para el aprovechamiento del ente pensante, es necesario definir la manera en que ésta se va a desarrollar. La presente investigación se realiza con la finalidad de crear un manual de consulta dirigido a estudiosos de la materia y de manera particular a estudiantes de nivel licenciatura, para ello se basa en un método de investigación bien definido con el objeto de determinar cuáles son los Delitos Penal-Fiscal que deben de estar en el Código Fiscal de la Federación.

El objeto de esta investigación se desarrollará bajo los siguientes aspectos:

1.- Definición de conceptos básicos para un mejor entendimiento del problema de la investigación.

2.- Preguntas de investigación.

3.- Objetivos.

4.- Justificación.

5.- Diseño de la Investigación.

A continuación se procederá a determinar la problemática detectada en esta investigación.

1.1 Definición de conceptos básicos para un mejor entendimiento del problema de la investigación, así como un resumen general del proyecto.

+ El derecho Penal Fiscal

Se dice que el derecho penal es la rama del derecho público integrada por las leyes que tipifican la conducta ilícita de las personas, establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta.

Conviene aclarar que este concepto se apoya en un criterio tradicional genérico que tienen los estudiosos del derecho penal.

El criterio anterior va cediendo su lugar a otro para definir esta rama jurídica como un derecho rehabilitador o de readaptación de los sujetos de la conducta calificada de ilícita.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos.

Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En la materia que interesa a este desarrollo es muy frecuente la ilicitud por omisión, que constituyen las infracciones; diríase que

estas infracciones cubren la casi totalidad de las violaciones a las leyes respectivas.

En el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento.

El derecho penal fiscal se encuentra contenido en diversas leyes, si bien el Código Fiscal de la Federación es la más importante de todas ellas.

En este derecho lo más importante es la protección del interés económico del Estado.

Entre el derecho penal común y el derecho penal fiscal encontramos diferencias que conviene hacer notar; Emilio Margain Manautou nos indica al respecto: Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario, autónomo del derecho penal común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el derecho penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley.

Las diferencias o particularismos propios del derecho penal tributario sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son:

1a. El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el derecho penal común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al derecho privado.

2a. El derecho penal tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el derecho penal común sólo sanciona hechos delictuosos.

3a. El derecho penal tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el derecho penal común sólo a las personas físicas.

4a. El derecho penal tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio, para el derecho penal común el incapaz no es responsable.

5a. El derecho penal tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el derecho penal común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

6a. En el derecho penal tributario, tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el derecho penal común, el dolo no se presume.

7a. El derecho penal tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el derecho penal común, tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.

+ La Responsabilidad en Materia Fiscal.

Encontrándose íntimamente relacionada la responsabilidad con las infracciones y los delitos fiscales se impone referirse a la misma antes de hacer alusión a los segundos.

Margarita Lomelí Cerezo dice: *"En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe*

sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño."

Después de su concepto, la autora se refiere a otros autores que también tratan el tema y luego alude a la responsabilidad en el terreno del derecho civil y del penal, para terminar hablando de la responsabilidad en materia fiscal.

Me parece que los autores a que se refiere Margarita Lomelí Cerezo, y ella misma, lo hacen atingentemente, pero para ser más preciso al respecto y con el propósito de generalizar, prefiero decir que la responsabilidad es la obligación que tienen ciertas entidades de hacer frente a las consecuencias de una circunstancia o conducta debidamente tipificada por la ley, que les es atribuible.

Este concepto tiene la particularidad de que se ajusta tanto al campo del derecho penal como al de cualquiera otro, y en este estudio considero prudente buscar mayor amplitud de criterio. Por otra parte, este concepto no necesariamente hace referencia a actos, o sea que no implica voluntad de parte del responsable para lo que sea; puede tratarse de una situación que la ley prevea; esto último es frecuente; recuérdese, por ejemplo, el caso en que un dueño de un animal debe pagar los destrozos que dicha bestia cause en un sembradío ajeno, o el del padre que debe responder por la conducta de su hijo incapaz. Esta circunstancia siempre ha sido observada por el derecho; en el derecho romano encontramos que el pater familias era responsable de la conducta de sus esclavos y de otros alienijuris.

En la materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la ley impone, como la de llevar una contabilidad ajustada a las leyes de

la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etcétera; es decir, implica obligaciones de las genéricamente calificadas de civiles, pero también otras calificadas de penales.

Con el propósito de establecer la diferencia entre los dos tipos de responsabilidades aludidas se transcriben a continuación otros párrafos de la misma Margarita Lomelí Cerezo, que indica: Las diferencias principales entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal son las siguientes:

1. En el derecho civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el derecho penal, no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

2. En el derecho civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos. Por el contrario, en el derecho penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

3. En la responsabilidad penal el daño que el derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la

convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél, parte de la colectividad.

4. La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patrones, representantes, etcétera. Esta ha sido considerada por algunos autores la diferencia esencial o más saliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

+ Responsables Fiscales.

Pero, ¿quiénes son los responsables fiscales?

Debe entenderse por responsable fiscal toda entidad a la que la ley señala una obligación.

Esta obligación puede ser de variada índole; de ahí que los responsables fiscales también son de diversa índole; algunos serán sujetos pasivos, otros serán entidades que se coloquen en la circunstancia que la ley prevea, sin que su responsabilidad sea de un sujeto pasivo.

También de lo dicho se sigue que no es necesario que exista la personalidad para que haya responsabilidad en esta materia; más de una vez nos encontraremos que es suficiente la presencia de un patrimonio afectación para que la responsabilidad se impute al mismo.

Aquí la imputación tiene el sentido de integración al patrimonio y no de adjudicación a una persona.

Para lo anterior, es necesario que se defina el patrimonio en el sentido que debe dársele en la materia fiscal. En nuestra materia es de interés que se defina el patrimonio como conjunto de bienes y obligaciones organizados recíprocamente para un fin determinado.

+ La Capacidad en Materia Fiscal.

También, íntimamente ligado con el estudio de la responsabilidad en nuestra materia, se encuentra el de la capacidad necesaria para ser responsable fiscal y aún para ser sujeto pasivo de contribuciones.

Es conocido de todos los estudiosos del derecho fiscal que la capacidad necesaria para ser sujeto pasivo del impuesto es la "tributaria" que, como apunta Mario Pugliese, es una circunstancia derivada de la realización del hecho generador.

Mucho se discute acerca de este tópico; pero tomando en cuenta nuestro derecho y, a pesar de las reiteradas declaraciones iniciales de nuestras leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, etcétera), nos encontramos que no es necesario ser persona física o moral para ser sujeto pasivo del impuesto, pues se acepta como tal el patrimonio afectación.

A mayor abundamiento recuérdese al respecto, que cuando se formula la división de los impuestos, se incluye en la misma los impuestos reales, que son aquellos que afectan los bienes, sin importar quién sea su dueño, y si éste existe o no; lo que nos induce a pensar que no es necesario ser el titular de tales bienes para que nazca la obligación de pagar esos impuestos.

Sergio Francisco de la Garza hace un estudio detallado en relación con este aspecto, y aunque no es muy contundente, ni tampoco lo son los autores que cita, sí se inclina por el criterio de que no es necesaria la personalidad jurídica para ser sujeto pasivo (y habría que agregar, ni para ser responsable fiscal).

+ Obligaciones Derivadas de la Responsabilidad Fiscal.

El contenido de la responsabilidad fiscal es una obligación.

Tomando en cuenta la variedad de los objetos de las obligaciones, habrá que preguntarse si en la materia fiscal se dan las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer, como en cualquiera otra.

Por supuesto que sí se dan; el responsable fiscal puede ser un sujeto pasivo o puede ser otra entidad; entonces, la obligación es no sólo la de pagar la contribución, sino tal vez la de hacer una retención, o un entero del impuesto a cargo de un tercero; o bien, la de llevar una contabilidad relativa a obligaciones fiscales propias o extrañas, o la de no realizar ciertas conductas.

Se concluye: las obligaciones derivadas de la responsabilidad fiscal pueden ser de dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales; de hacer, o cumplir aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal; o de no hacer, o permitir que se lleven a cabo ciertos actos. La ley será la medida de las obligaciones fiscales en cada caso.

+ La Ilícitud.

Es bien sabido que la ilicitud es la contradicción al derecho.

La expresión "ilícitud" implica la existencia de algo no permitido (quod non licet) o contrario a lo jurídico.

Así encontramos que la ilicitud se da en todos los campos de la ley; pues en todos pueden darse infracciones o delitos.

En cada campo del derecho, la ilicitud trae aparejados distintos efectos.

Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el derecho, y siendo el derecho el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado punir a los responsables de esa contradicción.

Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la ley que haya llevado a cabo el responsable.

Por lo anterior, la pena por la ilicitud será diversa, según se trate de una infracción o la misma implique delito.

+ Responsabilidad Penal Fiscal.

Aunque se ha aludido tanto a la responsabilidad civil como a la penal, no nos hemos detenido en el estudio de ésta, por lo que a continuación lo hace referencia:

La responsabilidad penal implica que el sujeto de la misma debe sufrir la pena correspondiente y reparar el daño causado.

Esta responsabilidad se da, propiamente hablando, en los delitos, pero también existe en las infracciones, pues ambos, infracción y delito son ilícitos que la provocan.

Pero no será el caso de que se profundice este aspecto, pues la materia fiscal sigue a la penal genérica, salvo algunas excepciones.

+ Infracciones y Delitos Fiscales.

¿Qué se entiende por infracción y qué por delito en materia fiscal?
y ¿Qué responsabilidad se sigue de unas y de otros?

Se reitera en este punto que nos encontramos en materia de derecho fiscal y que, en buena parte, sólo tiene validez en esta disciplina lo que aquí se exprese.

Una infracción, como el vocablo, se interpreta gramaticalmente (y esto tiene el mismo sentido en derecho fiscal): es la violación de una ley.

La expresión "infracción" con gran frecuencia se emplea erróneamente, sobre todo por personas sin conocimientos jurídicos.

El Código Penal Federal en el artículo 7o. define el delito como *"el acto u omisión que sancionan las leyes penales"*.

Además del manifiesto error de la utilización de la palabra "sancionan", este concepto en la materia fiscal debe depurarse.

Si la infracción es la violación a una ley, el delito es una infracción que de acuerdo con el derecho, amerita una pena corporal.

Habrá que establecer diferencia entre infracción y delito fiscal, además de la que se expresa en las ideas del párrafo anterior:

La infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.

El mismo Código hace enunciado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

Las infracciones son las siguientes:

- a) Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79);
- b) Las relacionadas con la obligación del pago de contribuciones, con las declaraciones, con las solicitudes, con los avisos, con los informes y con las constancias (artículo 81);
- c) Las relacionadas con la contabilidad (artículo 83);
- d) Las de instituciones de crédito (artículo 84-A);
- e) Las cometidas por usuarios de servicios públicos y cuentahabientes de instituciones de crédito (artículo 84-C);
- f) Las cometidas con motivo de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje (artículo 84-E);
- g) Las relacionadas con la facultad comprobatoria del fisco (artículo 85);
- h) Las relativas a la obligación de adherir marbetes a envases de bebidas alcohólicas (artículo 86-A);
- i) Las de funcionarios o empleados públicos (artículo 87);
- j) Las consideradas de terceros (artículo 89);
- k) Otras comprobadas (artículo 91).

Como se observa, la cita de los artículos del Código Fiscal no es continuada al aludir a las diversas infracciones; los artículos que no aparecen tipificando estas violaciones señalan la multa que en cada caso corresponde.

Los delitos enunciados por el Código son los siguientes:

- a) Encubrimiento (artículo 96);
- b) De funcionarios o empleados públicos (artículo 97);
- c) Tentativa (artículo 98);
- d) Continuado (artículo 99);
- e) Contrabando (artículo 102);
- f) Asimilados al contrabando (artículo 105);
- g) Defraudación fiscal (artículo 108);
- h) Asimilados a la defraudación fiscal (artículo 109);
- i) Relativos al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110);
- j) Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (artículo 111);
- k) De depositarios e interventores (artículo 112);
- l) Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (artículo 113);
- m) Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente (artículo 114);
- n) Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115); y,
- ñ) Operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas (artículo 115 Bis).

+ Calificación de los Ilícitos Fiscales.

Los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados. El delito o infracción son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se consideran simples. Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes.

Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina.

La calificación de las conductas ilícitas la señala la ley. En materia fiscal, las penas son económicas o de otra naturaleza; si existiesen agravantes, la pena económica sería de mayor cuantía y la corporal sería de mayor duración; si existiesen atenuantes, dichas penas serían menores; y se eliminarían si hubiese excluyentes.

En México las leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones; así el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala varios casos de atenuantes y de agravantes de infracciones, en tanto que el 73 señala un caso de excluyente.

Por lo que mira a delitos, el artículo 107 del mismo ordenamiento alude al contrabando que llama calificado, o realizado con agravantes.

En esta forma, resulta sencillo saber cuándo se consideran simples los ilícitos fiscales, pues son los no calificados.

Pero existe un problema adicional: se habla de infracciones o de delitos normales, leves y graves. Esta forma de calificar a estas conductas es subjetiva, aunque en algunas leyes se hayan empleado los adjetivos.

Para nosotros, aludiendo a la pena que en cada caso se establece, resulta sencillo saber cuándo la ley considera incluidas las mencionadas violaciones en cada especie.

+ Constitucionalidad de las Penas en Materia Fiscal

El artículo 21 constitucional indica:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas.

Pero si el infractor no pagara la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

La interpretación del citado precepto constitucional ha sido motivo de seria polémica entre fiscalistas mexicanos; Servando J. Garza, Margarita Lomelí Cerezo, Emilio Margain Monautou, Sergio Francisco de la Garza, Hugo Carrasco Iriarte, Ernesto Flores Zavala y otros han terciado en una disputa que no puede eludirse.

Algunos de estos autores indican que resulta contraria a la Ley Fundamental la aplicación de las penas económicas o multas que aplica la autoridad fiscal; otros, tratando de hacer extensivo el significado de "autoridad administrativa" a la fiscal, defienden la constitucionalidad de esas penas que aplica el fisco. El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación señala que:

“La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”

Sabido es que las multas, que son penas económicas, las aplica la autoridad fiscal.

El artículo del Código Fiscal parece lógico; pero su contenido, por más que se pretenda justificar, no se ajusta al 21 constitucional. Es explicable que la doctrina haya querido adecuar el Código Fiscal a la Constitución en este aspecto; se entiende que es indispensable en nuestro sistema jurídico que el fisco tenga la facultad punitiva económica; pero seguramente el constituyente no tuvo el criterio de atribuirse, y, reiterando lo que en otros escritos he sostenido, me parece que no es lógico que se pretenda aseverar lo que el cuerpo constitucional no contiene, o se interprete el artículo relativo en un sentido que no lo tiene.

¿Qué hacer al respecto, no sólo en este aspecto, sino en otros en que la Ley Fiscal es lógica, aunque contradiga el texto constitucional? Seguramente buscar la modificación del texto supremo para ajustarlo a una realidad que se vive; mientras tanto habrá oportunidad para que se siga impugnando la facultad punitiva del fisco.

Por lo que mira a las penas que según el citado artículo 70 del Código Fiscal de la Federación ha de aplicar la autoridad judicial, cuando se configuren los delitos en este campo, no existe discusión, pues se ajustan al artículo 21 constitucional.

+ La Persecución de los Delitos Fiscales.

El artículo 21 de la Constitución copiado antes parcialmente, indica: " *La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.*".

Por otra parte, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación dice:

" Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105 (actos similares al contrabando), 108 (defraudación fiscal), 109 (actos similares a la defraudación fiscal), 110 (relacionados con el registro federal de contribuyentes), 111 (relativos a declaraciones, contabilidad y documentación), 112 (de depositarios e interventores fiscales) y 114 (relativos a visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, y revisión de mercancías fuera de los recintos fiscales cometidos por servidores del fisco), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 (contrabando) y 115 (robo de mercancías de recintos fiscalizados).

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

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.”

Nos encontramos con delitos que, en general, son contra el patrimonio, por lo que resulta lógico el modo de su persecución mediante la intervención del fisco.

+ Denuncia de Probables Delitos

La autoridad fiscal no sólo está facultada para denunciar y presentar querrela por los delitos fiscales cuya comisión le conste, sino que cuando tenga conocimiento de la probable existencia de uno de los previstos en el Código Fiscal, que sea perseguible de oficio, lo deberá hacer del conocimiento del Ministerio Público en forma inmediata para que se proceda a su investigación, y persecución cuando proceda.

+ Sobreseimiento, Libertad Provisional y Reducción de Caución.

En el derecho penal fiscal es frecuente que se produzca el sobreseimiento del proceso cuando los procesados pagan las contribuciones omitidas, juntamente con los accesorios correspondientes, o los garanticen; en tales casos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar dicho sobreseimiento antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

Por otra parte, el mismo artículo 92 del Código Fiscal, tomando en cuenta que la libertad provisional procede genéricamente en casos en que el término medio aritmético de la pena correspondiente al delito no exceda de cinco años, indica: *“En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o*

querella. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.”

Por otra parte, tomando en cuenta que en esta materia lo más interesante para el fisco es lograr el cobro de sus créditos, el repetido artículo 92 señala: *“En caso de que el procesado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta el 50 por ciento el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.”*

+ Responsabilidad Penal Fiscal de Terceros.

Como en el derecho penal común, en el derecho penal fiscal la responsabilidad de los delitos no se circunscribe a sólo su ejecutor, o ejecutor principal, aquí sujeto pasivo, frecuentemente terceros son responsables de estos ilícitos y como tales deben ser reprimidos.

De acuerdo con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación son responsables de los delitos fiscales quienes:

1. Concierten la realización del delito,

- 2. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley,*
- 3. Cometan conjuntamente el delito,*
- 4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo,*
- 5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo,*
- 6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión,*
- 7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*

Dentro de los responsables de los delitos se encuentran quienes (personas físicas) realizan dichos ilícitos a nombre de personas morales.

En el caso previsto habrá que establecer distinción entre la pena económica y la de otra índole. En cuanto a las penas económicas, en estos casos no cabe duda, corresponderán a la persona moral, sin eludir a quien a nombre de la misma delinca, en las circunstancias que la ley lo prevea; pero las penas corporales o de índole diversa a la económica se aplicarán a la persona física que intervenga en el ilícito.

+ Prescripción de la Acción Penal Fiscal.

Sabido es que la prescripción en materia penal es la pérdida de la acción de un acusador; en este caso del fisco.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación indica que:

“La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga

conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal."

Como se sabe, por prescripción se adquieren derechos o se libera de obligaciones mediante el transcurso del tiempo, si se satisfacen los demás requisitos que la ley establece.

Nosotros, para efectos de la materia que se trata, hemos de referirnos a la segunda de las prescripciones, o sea a la liberatoria; concretamente diremos desde el punto de vista del ejecutor del ilícito, que se libera de los efectos de su responsabilidad.

Pero la prescripción a que alude el artículo transcrito no es ni adquisitiva ni liberatoria, sino extintiva; esto es, la misma afecta al derecho del fisco para buscar la persecución y el castigo del delito de que se trate, provocando la desaparición de tal derecho.

Dice Rafael García Valdés que por prescripción se extingue el *"poder jurídico (del ofendido) de promover la actuación jurisdiccional, con el fin de que el juzgador pronuncie acerca de la punibilidad de hechos que aquella reputa como constitutivos del delito"*.

+ Caducidad en Materia Penal Fiscal.

Después de estudiar la prescripción en la materia penal fiscal, es indispensable aludir a la caducidad, otra manera de extinción, pero en este caso, de la facultad del fisco de aplicar ciertas penas.

En materia del derecho mercantil, la caducidad es la extinción de un derecho antes de su perfección o de un derecho "en expectativa", como algunos autores la califican; extinción que se

provoca, por no ejercitar o por no perfeccionar oportunamente dicho derecho.

Así la acción cambiaria del último tenedor de una letra de cambio, contra los obligados en vía de regreso, caduca por no haberla presentado para aceptación o pago en los términos que fija la ley; por no protestarla oportunamente; por no admitirse la aceptación o el pago de la misma por intervención y, por no ejercitar oportunamente la acción derivada de la misma, después de su protesta. (artículo 160 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito).

La caducidad en materia penal fiscal se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que en la parte que interesa indica: Art. 67.

“ Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

.....

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Esta caducidad no concuerda con la del derecho mercantil, pues significa la pérdida de la facultad de aplicación de penas.

Pero ello no nos interesa entrar en la disputa de si la caducidad es una forma de prescripción; considerando suficiente darle a esta circunstancia el nombre doctrinario que los fiscalistas le dan y ratificar que es la extinción de una facultad represiva del fisco.

1.1.1. Planteamiento del problema.

Dar un panorama a los Contribuyentes en México amplio de cuales son los delitos Penal Fiscal que si deben ser tomados en cuenta en el Código Fiscal de Federación ya que en la actualidad existen delitos que son totalmente penal y que esos deben ser regulados en su propia ley, que en este caso sería en Código Penal Federal, sin embargo algunas disposiciones fiscales resultan ser muy complicadas en cuanto a su aplicación e interpretación, lo que genera que los contribuyentes no tengan certeza al momento de aplicarlas y por ende les cause incertidumbre jurídica, por lo que el problema a resolver será determinar y analizar respectivamente: **¿Cuáles son los delitos que deben de estar regulados por el Código Fiscal de la Federación y en su caso, cuáles deben ser removidos del mismo Código?**

1.2. Preguntas de investigación.

- ¿Qué es delito?
- ¿Qué es delito penal?
- ¿Qué son los delitos penal fiscal?
- ¿Qué es la defraudación fiscal?
- ¿Qué es la elusión fiscal?
- ¿Qué es la simulación fiscal?

1.3.Objetivos.

1.3.1. Objetivo General.

Determinar la diferencia que existe entre los delitos de defraudación, de la elución y simulación fiscal, de tal manera que permitan un correcto cumplimiento de los mismos y un mejor entendimiento para los contribuyentes y las autoridades.

1.3.2. Objetivo Específico

- Determinar mediante el análisis del Código Fiscal de la Federación que es la defraudación, elución y simulación fiscal en el cado capítulo de los delitos fiscales que contempla el citado código.
- Incorporar un artículo 108 bis, en el Código Fiscal de la Federación, en donde se defina que es simulación fiscal y elución fiscal, y así no existe esa laguna de ley.

Título	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de Investigación
Análisis de la Defraudación Fiscal en los delitos elementales: “Defraudación Fiscal, Simulación Fiscal y Elusión Fiscal”	Determinar la diferencia que existe entre los delitos de defraudación, de la elución y simulación fiscal, de tal manera que permitan un correcto cumplimiento de	➤ Determinar mediante el análisis del Código Fiscal de la Federación que es la defraudación, elución y simulación fiscal en el	• ¿ Qué es delito ? • ¿ Qué es delito penal ? • ¿ Qué son los delitos penal

	los mismos y un mejor entendimiento para los contribuyentes y las autoridades.	cado capítulo de los delitos fiscales que contempla el citado código. ➤ Incorporar un artículo 108 bis, en el Código Fiscal de la Federación, en donde se defina que es simulación fiscal y elusión fiscal, y así no existe esa laguna de ley.	fiscal ? • ¿ Qué es la defraudación fiscal ? • ¿Qué es la elusión fiscal ? • ¿ Qué es la simulación fiscal ?
--	--	--	---

1.4 Justificación.

La educación es una parte fundamental en el desarrollo del país, por lo que es conveniente conocer la regulación jurídica.

Los encargados del cumplimiento de las obligaciones fiscales (contribuyente), se enfrentan a un gran número de interrogantes respecto al que si están

incurriendo en delito o no, principalmente en cuanto a las contribuciones federales.

Asimismo, es necesario mencionar que el CFF, en lo que respecta al Título de estudio, es muy confuso y general en algunas disposiciones, sobre todo, en los delitos que no encuadran al 100% en el Código Fiscal, razón por la cual causa incertidumbre jurídica en los contribuyentes, al no entender de manera correcta dichas disposiciones y por ende, incurrir en estos delitos.

Por ello, en esta oportunidad se analiza el tratamiento fiscal de los delitos penal fiscal, con la finalidad de tratar de aclarar los puntos oscuros y confusos del CFF aplicables a dichos contribuyentes.

CAPITULO II.

2. Marco Teórico

La Acción Penal en Materia Fiscal

2.1. TITULO I

Concepto de Delito

CONTENIDO: 1.- *Derecho Público y Derecho Privado* 2.- *El ámbito espacial de la norma jurídica* 3.- *Concepto de delito* 4.- *Los delitos federales “Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”* Artículo 7 del Código Penal Federal

2.1.1. Derecho Público y Derecho Privado

El sistema jurídico mexicano se divide en dos grandes ramas:

- a) Derecho Público
- b) Derecho Privado
- c) Actualmente se empieza a aceptar con más énfasis la existencia de una tercera rama, a la que le denominan Derecho Social.

Primero se explicará qué es el Derecho Privado y el Social, ya que el presente material se concentrará en lo relativo al Derecho Público.

En términos muy generales, se dirá que el Derecho Privado es aquella rama del Derecho cuya finalidad es la regulación de las relaciones que tienen implicaciones jurídicas entre particulares. Es decir, entre aquellos entes que no tienen alguna investidura pública, o cuyas relaciones no tienen repercusiones a nivel general entre una sociedad determinada. Tal sería el caso, por ejemplo, del Derecho Civil y el Derecho Mercantil.

El Derecho Social es la rama del Derecho que regula las relaciones de aquellos grupos sociales, que el legislador ha considerado como más vulnerables a la inequidad, o bien que no tienen los elementos o las herramientas suficientes para proteger, de una manera eficaz, sus intereses. Derivado de lo anterior se podrían considerar como parte integrante de esta rama jurídica al Derecho Laboral y al Derecho Agrario.

Y, finalmente, el derecho público regulará las relaciones que se establezcan, ya sea entre entidades del sector público, o bien entre éstas y los particulares. En otras palabras, esta rama de derecho regulará todo aquello que el estado considere que tiene un interés general para la sociedad. Como ejemplos tenemos: el derecho administrativo, procesal, penal o fiscal, entre otros.

2.1.2. El ámbito espacial de validez de la norma jurídica

Ahora bien, una vez que ya se definió esta primera división del derecho, y vimos cuál es el fin de cada una de sus ramas, debemos decir que nuestras leyes, tanto de derecho público como de privado, tienen dos ámbitos espaciales de validez. Es decir, una ley puede ser válida en una localidad determinada, o bien en todo el territorio nacional. De ahí que se dice si una ley es de ámbito local o bien, de ámbito federal.

Toda vez que nuestro país está conformado como una república democrática representativa y federal compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, todas las entidades federativas por ejemplo tienen sus propios códigos civiles. Éstos tendrán un ámbito de validez local y sólo serán aplicados dentro de la circunscripción territorial de dicha entidad.

De igual manera, así como existen leyes locales, también existen leyes cuya validez aplica en todo el territorio nacional, como por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, todas las disposiciones de éste serán aplicables,

independientemente de lo que dispongan las normas locales, ya que aquéllas tienen una mayor jerarquía en la pirámide de las disposiciones jurídicas.

Así como el Código Fiscal de la Federación, también hay un gran número de diversas disposiciones federales, entre ellas, el Código Penal Federal.

2.1.3. Concepto de delito

La palabra delito deriva del verbo latino Delicto o delictum, supino del verbo delinquo, delinquiere, que significa desviarse, resbalar, abandonar, abandono de la ley.

Los clásicos definieron al delito de diversas maneras pero el autor más destacado Francisco Carrara cito al delito como: *“La infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente daños.”*

Para Carrara: *“El delito es un ente jurídico, por que su esencia debe consistir en una violación del Derecho y llama al delito infracción de la ley por que un acto se convierte en delito unidamente cuando choca contra el, afirma su carácter de la infracción a la ley del Estado y agrega que dicha ley debe ser promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos. Esta infracción ha de ser la resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, este actuar necesariamente tiene que ser cometido por el hombre, tanto en sus acciones como en sus omisiones.”*

Posteriormente la corriente Positivista y el autor Rafael Garofalo lo definió: *“Como la violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad.”*

En cambio Jiménez de Asúa define: *“El delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.”*

Ernst Beling define: *“El delito como la acción típica antijurídica y culpable sometida a una adecuada sanción penal y que llena las condiciones objetivas de penalidad.”*

Otro autor como Edmundo Mezger define: *“Delito como la acción típicamente antijurídica, personalmente imputable y conminada a una pena.”*

Pellegrino Rossi define: *“Delito como la infracción de un deber exigible en daño de la sociedad o de los individuos.”*

También Reinhart Frank definió: *“El delito es la violación de un derecho fundado sobre la ley moral.”*

Gian Domenico Romagnosi define: *“El delito es el acto de una persona libre e inteligente, perjudicial a los demás injustos.”*

Enrique Ferri define: *“Los delitos como las acciones punibles determinadas por móviles individuales y antisociales que perturban las condiciones de vida y contravienen la moralidad media de un pueblo en un tiempo y lugar determinado.”*

Una definición universal del delito no ha sido posible de establecer, pues al igual que la ciencia del Derecho es cambiante constantemente todos sus elementos, pues en este caso se puede observar que algunos delitos contemplan el elemento de punibilidad en sus definiciones y otros en cambio solo mencionan una transgresión a la moral.

Al encontrarse en constante cambio no se puede establecer una definición universal, sin embargo se considera que para el desarrollo de este trabajo la definición que mas se adecua por parte de los teóricos es la de Jiménez de Asúa.

En la actualidad dentro de nuestra legislación se tiene definido al delito dentro del Código Penal Del Estado de México, en su Artículo 6:

“El delito es la conducta típica, antijurídica, culpable y punible. Y estos delitos pueden ser realizados por acción y por omisión.”

En los delitos de resultado material, también será atribuible el resultado típico producido al que omite impedirlo, si tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se estimará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se acredite que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de la ley, de un contrato o de su actuar precedente.

Y el Código Penal Federal contempla en su artículo 7º:

“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”

Y de similar manera se cita lo siguiente referente a como se pueden cometer esos delitos con su resultado.

En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omite impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente

La idea del delito toma su origen en la ley penal. Entre la ley penal y el delito existe un nexo indisoluble, pues el delito es propiamente la violación de la ley penal o, para ser más exactos, la infracción de una orden o prohibición impuesta por la ley; en consecuencia, delito será todo hecho al cual el ordenamiento jurídico penal le adscribe como consecuencia una pena, impuesta por la autoridad judicial por medio de un proceso.

Tal vez el concepto que brinda el Código Penal Federal parezca muy escueto, y hasta perogrullesco, como si se dijera que los contratos civiles son aquéllos que aparecen regulados por el Código Civil, o que los actos de comercio son aquéllos que se encuentren regulados en el Código de Comercio. Si nos quedáramos con esa *explicación*, es obvio que el concepto de delito que pudiéramos rescatar sería por demás escuálido.

A reserva que en el capítulo subsecuente analicemos los elementos del delito, por el momento observamos que todo delito tiene tres características, que el propio artículo citado nos indica:

- a. El hecho, positivo si existe una acción, o bien un hecho negativo si existe una omisión.
- b. La manifestación del estado por mandato de la sociedad, sobre si hecho positivo o negativo, debe ser reprendido o sancionado.

- Art. 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
“Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

- Art. 7 del Código Fiscal de la Federación:

“Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

c. La represión o sanción por parte del estado, que debe estar contemplada, previamente, en la ley.

2.1.4. Los delitos federales

Como se muestra en el punto 2, las leyes de nuestro sistema jurídico se dividen en dos ámbitos espaciales de validez: el local y el federal. Refirámonos respecto a este último. El estado, por mandato de la sociedad a la cual se debe, ha considerado que ciertas conductas de esa misma sociedad, por el grado de su importancia, o dicho en otras palabras, por el grado de influencia o impacto que tienen entre sus integrantes, deben ser reguladas mediante leyes cuya validez reine a lo largo de todo el territorio nacional.

Por lo tanto, es obvio que si dichas conductas son consideradas tan importantes por el estado, que ha decidido regularlas mediante disposiciones cuya validez se encuentre vigente en todo el territorio nacional, aquél que las infrinja será sancionado por leyes que igualmente sean válidas en todo el territorio. Por tal motivo, todas aquellas acciones u omisiones que vayan en contra de dichas disposiciones, serán sancionadas por leyes penales que igualmente estén en vigor en toda la República Mexicana.

La materia fiscal y la penal, en el ámbito federal, tienen exactamente la misma jerarquía legal. Ambas resguardan actos que el estado considera de suma importancia para la sociedad. Tanto el derecho fiscal como el penal pertenecen

al derecho público, y ambos son federales; por lo tanto, imaginémonos la fuerza obligatoria y de sanción que estas dos ramas jurídicas logran sumar cuando se unen. El legislador, consciente de esta *suma de fuerzas*, así como de los aspectos tan sensibles que cada una de estas ramas del derecho regula, como son el aspecto patrimonial y la libertad, respectivamente, impuso dos severas condiciones sin las cuales nunca se podrán aplicar dichas disposiciones. En La primera, establece que ambas disposiciones siempre deberán estar contempladas en ley de manera previa a la realización de los actos. De allí que los romanos establecieran *nullum tributum sine legem* y *nullum pena sine legem* (no hay tributo sin ley y no hay pena sin ley). Y la segunda, que la conducta realizada se encuadre *exactamente* en lo dispuesto por la hipótesis normativa. Esta segunda característica es conocida en materia fiscal, como *aplicación estricta* y, en materia penal, como *tipicidad*.

Art. 5 del Código Fiscal de la Federación: *“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Art. 15 fracción II del Código Penal Federal: *“El delito se excluye cuando:*

...

II.- Se demuestra la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;”

2.2. Título II

Los Elementos del Delito

CONTENIDO: *1.- Concepto 2.- La conducta 3.- La tipicidad 4.- La antijuricidad 5.- La imputabilidad 6.- La culpabilidad 7.- La punibilidad*

2.2.1. Concepto

Como ya se ha mencionado anteriormente, si sólo nos quedáramos con el concepto que nos brinda el artículo 7 del Código Penal Federal (CPF), nuestra idea de lo que es un delito quedaría bastante exigua. Ahí vimos las características principales que toda conducta debería tener para ser considerada como un delito; sin embargo, debido a la severidad de las sanciones que impone el derecho penal, que en nuestro país sólo implica la sanción pecuniaria, y en su caso la pérdida de la libertad, en comparación de otras legislaciones extranjeras, que inclusive contemplan la pérdida de la vida, el legislador ha considerado que para que una conducta sea considerada como delito, debe además cumplir con una serie de requisitos, tan importantes cada uno de ellos, que si falta alguno, dicha conducta no será un delito.

A lo largo de la historia del Derecho, la doctrina ha expuesto una serie de teorías respecto a diversos tópicos, y más en el derecho penal que por la trascendencia de las consecuencias de sus sanciones, despierta una natural confrontación de opiniones. Sin embargo, la mayoría de los doctrinistas mexicanos, con apoyo en las normas establecidas en el Código Penal Federal (CFP), se han inclinado en definir como elementos de todo delito los siguientes:

- a. La conducta
- b. La tipicidad
- c. La antijuricidad

- d. La imputabilidad
- e. La culpabilidad
- f. La punibilidad

2.2.2. La conducta

Este elemento puede ser considerado desde dos perspectivas, una positiva y una negativa. Como lo había comentado anteriormente, la conducta positiva consiste en la realización de una acción que la ley penal considere como un delito. Mientras que la conducta negativa consiste en una omisión, es decir que el individuo se abstenga de llevar a cabo un acto, y que la ley penal considere que dicha abstención deba configurarse como un delito.

La conducta, ya sea de acción o de omisión, deberá tener las siguientes características:

- a. Que tenga efectos exteriores
- b. Que sea consciente
- c. Que sea libre y espontánea

Si falta alguno de estos elementos dicha conducta no será considerada como delito.

2.2.3. La tipicidad

Existen varias clases de tipos, pero para los efectos de este documento diremos que la tipicidad en general es la adecuación de la conducta en la hipótesis normativa establecida en la ley (tipo penal). Si bien es cierto que el Código Penal Federal (CPF) no define los términos: tipo o tipicidad, por exclusión nos hace referencia a la misma.

2.2.4. La antijuricidad

No es otra cosa que el rompimiento del orden legal. En otras palabras, surge la antijuricidad o antijuridicidad en el momento en que LA CONDUCTA viola alguna disposición de derecho que proteja algún bien jurídico tutelado. Este bien jurídico puede ser de índole patrimonial, salud, honra, interés público, etcétera. Sin embargo, a pesar de que en apariencia alguna conducta pudiera ser considerada como antijurídica, es posible que llegasen a existir ciertas circunstancias que la pudiesen rodear, tales como la legítima defensa, estado de necesidad, ejercicio de un derecho, etcétera, a fin de que hubiese una ausencia de antijuridicidad.

2.2.5. La imputabilidad

Se refiere a la capacidad, condicionada por la salud y madurez, de entender, querer, y obrar conforme al Derecho Penal. Es la base psicológica de la culpabilidad, por lo que sólo el sujeto que es imputable puede ser responsable.

En otras palabras, imputabilidad es el hecho de tener conciencia del acto que se está realizando.

Ahora bien, existen ciertos estados de la mente ya sea por el estado natural de ésta (minoría de edad), ya sea por enfermedad, o bien por ingerir en contra de su voluntad sustancias tóxicas que alteran la conciencia, que hacen que el individuo no sea responsable de los delitos que llegue a cometer. Cabe aclarar que, en este último supuesto, el individuo pudo haber ingerido voluntariamente determinada sustancia sin saber que la misma pudiera alterar su conciencia, o como sería el caso de aquella persona que ingiere determinada medicina, sin saber que le ocasionaría un estado de somnolencia, y por lo mismo tuviese algún accidente automovilístico, en el cual causara un daño. En estos casos se dice que el individuo es *inimputable*.

Art. 15 del Código Penal Federal:

“El delito se excluye cuando:

I.- El hecho se realice sin la intervención de la voluntad del agente;”

II.- Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;”

....

VII.- Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere preordenado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Art. 16 del Código Penal Federal:

“Al que se exceda en los casos de defensa legítima, estado de necesidad, cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho a que se refieren las fracciones IV, V, VI del artículo 15, se le impondrá la pena del delito culposo.”

2.2.6. La culpabilidad

El sujeto IMPUTABLE puede haber cometido el delito movido por la VOLUNTAD CONSCIENTE de ejecutar LA ACCIÓN que estaba TIPIFICADA, o causarlo por imprudencia o negligencia. De esto depende el reproche que el estado le haga y la pena LEGAL que se le imponga. Quizá éste sea el elemento más subjetivo del delito, y en mi opinión, es la piedra angular para determinar la sanción que le será aplicable al inculpado; ya que si bien es

cierto que el delito se comete, no es menos cierto que la responsabilidad de dicho acto se verá afectada si la conducta fue deseada, o si se realizó por negligencia o descuido.

LA CULPABILIDAD es el nexo psicológico que existe entre LA CONDUCTA y EL DELITO. Como dirían los romanos, es el *animus*, la intencionalidad del individuo de llevar a cabo el delito. De allí que hablemos de delitos dolosos y delitos culposos. Nótese que lo único que varía sería la intencionalidad, es decir, si un sujeto lleva a cabo una CONDUCTA que es ANTIJURÍDICA de conformidad con la legislación penal, existirá EL DELITO. Lo único que variará es si lo cometió con el ánimo de hacerlo, o bien si lo hizo imprudentemente o motivado por factores ajenos a su voluntad, como por ejemplo:

- a) El error. En este factor nos detendremos, toda vez que en el tópico a desarrollar en este documento podría ser un factor determinante para establecer el grado de responsabilidad del individuo, y por ende, su penalidad. Existen dos clases de error: el de hecho y el de derecho. En ambos existe una falsa apreciación de la realidad, sólo que en el primero el sujeto cree equivocadamente que un elemento real del delito, no lo es, como por ejemplo, aquél que toma algo creyendo que es de él, o bien que el castigar físicamente a su menor hijo, está bien hecho. Mientras que el segundo tipo de error consiste en suponer equivocadamente que el realizar cierto negocio jurídico, o realizarlo de determinada forma, tiene implicaciones legales diferentes o bien, que simplemente no tiene implicaciones legales. Este caso podría darse en aquel sujeto que, planea y lleva a cabo determinada estrategia fiscal, suponiendo que no está incurriendo en algún caso de evasión o de elusión fiscal.
- b) Obediencia jerárquica.
- c) Violencia moral
- d) Caso fortuito

e) Otros

2.2.7. La punibilidad

Este elemento se refiere a que determinadas CONDUCTAS TÍPICAS, ANTIJURÍDCAS, CULPABLES realizadas por sujetos IMPUTABLES, deban ser castigadas mediante penas establecidas en la LEY. En otras palabras, este Art. 8° del Código Penal Federal (CPF):

“Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.”

Art. 9° del Código Penal Federal:

“Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.”

Este elemento se refiere a la posibilidad legal de que dichas conductas sean castigadas. Ahora bien, habrá que tener el debido cuidado de no confundir la posibilidad legal y real de sancionar una CONDUCTA TÍPICA, ANTIJURÍDICA y CULPABLE con la pena misma.

A fin de tener una idea mas clara en lo anterior, se ejemplificará de la siguiente manera. La fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación establece que *“comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.”* En este artículo, el estado nos advierte que aquél que realice dicha conducta estará realizando un delito. Ahora, el artículo

104 de dicho ordenamiento legal, en su fracción I ordena: *“El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,314,320.00.”* Aquí vemos claramente la punibilidad y la pena en sí. En el proemio de dicho artículo establece *“El delito de contrabando se sancionará. . .”*, con el solo hecho de leer esta parte introductoria del artículo, nos damos cuenta que aquél que cometa el delito de contrabando será sancionado; es decir, en el momento en que el estado sepa de la existencia de dicha CONDUCTA ANTIJURÍDICA y CULPABLE, estará facultado por la ley para sancionarla, ¿de qué manera?, el propio artículo señala: *“. . . pena de prisión: I.- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,314,320.00.”* En este momento ya el legislador nos habla de la pena en sí.

2.3. Título III

El Procedimiento Penal en los Delitos Fiscales

CONTENIDO: *1.- La querella 2.- La libertad provisional bajo caución 3.- La prescripción 4.- La substitución y conmutación de sanciones*

2.3.1. La querella.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica que la institución que solicitará la acción penal será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP). Para ello, la fracción I de dicho numeral establece que deberá formular previamente una querella.

Ésta es la figura jurídica mediante la cual aquella persona que considere que ha sido víctima de algún delito se lo hace saber al del Agente del Ministerio Público.

Ahora bien, no todas aquellas actitudes que se lleguen a considerar como delitos, para que sean investigados o perseguidos por la autoridad, deben cumplir previamente con el requisito de la querella. Ésta deberá ser satisfecha solo en aquellos delitos que el Código Penal Federal u otra ley así lo ordene. La determinación para que un delito sea perseguible a petición de una de las partes, lo establece el Artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales: *"Es necesaria la querella del ofendido, solamente en los casos en que así lo determinen el Código Penal u otra ley."*

Continuando con las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), establece el Código Fiscal de la Federación (CFF) que dicha dependencia estará facultada de presentar la querella correspondiente ante la Agencia del Ministerio Público Federal (AMPF), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, en aquellos delitos que se encuentran especificados en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

Estos artículos se refieren a:

- a. Delitos equiparables al contrabando
- b. Delito de defraudación fiscal
- c. Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes
- d. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad
- e. Depositaria infiel
- f. Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito.

Esta disposición es de suma gravedad, ya que por ejemplo, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes

de Canadá, y el personal acreditado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el Código Fiscal de la Federación (CFF), realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, y revisa la mercancía así como el pedimento de importación, y determina que el mismo no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitantes le den conocimiento a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) de dicha *irregularidad*, ESTARÁ FACULTADA, SI ASÍ LO CONSIDERA PERTINENTE, DE PRESENTAR LA QUERRELLA CORRESPONDIENTE ANTE LA AGENCIA DEL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL.

O quizá, continuando con el ejemplo anterior, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez está en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación (CFF) la autoridad hacendaria está facultada de *querellarse*, “*independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*”

Lo delicado de este asunto se agrava, toda vez que dicho criterio también es apoyado por el Poder Judicial Federal, tal y como lo expongo en las siguientes:

JURISPRUDENCIAS:

Registro No. 190716

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XII, Diciembre de 2000

Página: 10

11 Art. 92-I del CFF.

Tesis: P./J. 130/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE.

*Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código **Fiscal** de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito **fiscal**, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de **defraudación fiscal**, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querella respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcluso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querella, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito. (Lo subrayado es mío.)*

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

Registro No. 191108

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XII, Septiembre de 2000

Página: 6

Tesis: P./J. 92/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.

*De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código **Fiscal** de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito **fiscal**, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, del delito de **defraudación fiscal**. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito **fiscal***

es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querella respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 92/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

En el momento en que el Fisco Federal presente su querella, deberá manifestarse que sufrió o que infiera, deduzca, sospeche, piense, suponga que recibió un perjuicio. El CFF establece solamente dos casos en los que impone a la autoridad fiscal que establezca dicho perjuicio en la querella: uno es en el caso de contrabando; y el otro es en el caso de robo de mercancías que se encuentren en recintos fiscales o fiscalizados, o bien si éstas son dolosamente destruidas o deterioradas.

En los demás tipos de delitos bastará que el fisco presente su denuncia de hechos ante la Agencia del Ministerio Público Federal. Esto significa que casi en la totalidad de los delitos 12 Ver punto 6 del Capítulo II de este trabajo.

Ahora bien, en concreto, la diferencia entre que un delito sea perseguible previa querella o previa denuncia es, que aquellos delitos que se persiguen mediante querella, solamente la parte agraviada o su legítimo representante, es quien se encuentra legalmente facultada para acudir ante la AMPF. Estos delitos son establecidos específicamente por la ley, mientras que los demás requieren de una denuncia y se persiguen de oficio. Hablamos de aquellos delitos que, basta que la AMPF tenga conocimiento de su probable existencia, por CUALQUIER MEDIO, para que lo persiga. Por ejemplo, en materia fiscal, si el IMSS, al realizar alguna visita al contribuyente, intuye que hay elementos que presuman la probable existencia de algún delito fiscal de los que se persiguen de oficio (tales como contrabando, contrabando calificado, defraudación fiscal calificada, alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, etcétera), bastará que dé noticia, no a la SHCP, sino a la AMPF, y ésta iniciará la averiguación previa correspondiente.

2.3.2. La libertad provisional bajo caución

En los delitos que el CFF establece que se persiguen por querella, la SHCP tiene la facultad de solicitar discrecionalmente al Ministerio Público Federal (MPF), el sobreseimiento del proceso judicial, el cual se inicia desde el momento en que el juez emite el auto de radicación del expediente, y por ende se inicia la etapa de instrucción.

Al respecto, cabe hacer algunas precisiones. Si bien es cierto que el CFF otorga a la SHCP la facultad de solicitar al Ministerio Público Federal (MPF) el sobreseimiento, debe hacerse hincapié en que esta solicitud es de carácter DISCRECIONAL; por lo tanto, no obligatoria por parte de la autoridad fiscal.

Esta discrecionalidad se basa en el sentido de que, si bien es cierto que, como veremos más adelante, la solicitud del sobreseimiento de la causa penal por parte de la SHCP, procedería una vez que el contribuyente hubiese pagado lo adeudado, o bien lo hubiese garantizado, según el criterio de algunos Tribunales Colegiados de Circuito, una cosa es el subsanar el perjuicio al fisco, y otra cosa es la subsistencia de la responsabilidad penal. En otras palabras, el ilícito penal sí se cometió a ojos de la autoridad, independientemente de que el contribuyente pague el detrimento al fisco. Por lo tanto, en este aspecto del Derecho Penal, el estado actúa de una manera totalmente retrógrada a los principios generales del Derecho, vigentes en el mundo moderno. Existe un principio que establece que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario; sin embargo, en nuestro país, en este aspecto de los ilícitos penales fiscales, opera exactamente a la inversa.

2.3.3. La prescripción

Como bien es sabido, la prescripción o *la prescriptio* como dirían los romanos, es la pérdida o la ganancia de un derecho, o la pérdida de una obligación por el solo transcurso del tiempo. En el Derecho nada es automático, por lo que forzosamente se necesitará la declaración judicial. En términos generales, el CFF indica que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, prescribirá en un período de CINCO AÑOS, contados a partir del día en que la SHCP tenga conocimiento del delito y del delincuente. Y en caso de que la autoridad fiscal no tuviese conocimiento, el delito prescribirá en CINCO AÑOS, los cuales se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. Y en los demás casos, se ajustará la prescripción a lo que establece el Código Penal Federal (CPF).

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.

Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;

II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;

III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y

IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada.

Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.

La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional, y por el requerimiento de entrega del inculcado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito.

2.3.4. La substitución y conmutación de sanciones

Comenzaremos por mencionar que, si bien es cierto que tanto en el lenguaje coloquial como en el jurídico estos dos términos podrían ser sinónimos; pero respecto a su fuente, en el ámbito del Derecho, son diferentes: la conmutación le compete al Ejecutivo otorgarla, mientras que la substitución, al Poder Judicial.

El CFF establece que no procederá ni la substitución ni la conmutación de la sanción cuando se trate de delitos de contrabando y aquellos consistentes en comercializar, adquirir o tener en su posesión mercancía extranjera que no sea para uso personal, de manera ilegal en el país; o tenga mercancías de tráfico prohibido; o por la comisión de dichos delitos cuando el daño al fisco federal sea de más de \$ \$876,220.00 por la omisión del pago de impuestos o de cuotas compensatorias, cada uno; o bien si ambas omisiones exceden la suma de \$1,314,320.00.

Igual suerte correrán aquéllos que hubiesen cometido el delito de defraudación fiscal, o defraudación fiscal calificada; o bien los que hubiesen consignado en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los reales; o que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente, o que estén dedicados a actividades empresariales, cuando realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados; que omitan enterar al fisco federal, dentro del plazo legal las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado; que se beneficien indebidamente de un estímulo fiscal; que simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; que no presenten declaraciones en un período mayor a 12 meses, dejando de pagar los impuestos correspondientes, etcétera, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de \$1,314,320.00.

En los demás casos, por lo tanto, sí procedería la substitución y conmutación de la pena, siempre y cuando el condenado demuestre que los créditos fiscales están debidamente cubiertos, o garantizados.

Título IV

EL DELITO EN MATERIA FISCAL

CONTENIDO: 1.- Concepto 2.- El bien jurídico tutelado 3.- La responsabilidad en los delitos fiscales 4.- La tentativa 5.- El delito continuado 6.- Los delitos fiscales en particular

2.4.1. Concepto

En el Capítulo II del presente material se menciona que el delito es *“el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”* Esto de conformidad con lo que ordena el artículo 7° del CPF. Si analizamos el Código Fiscal de la Federación (CFF), podemos ver que en ninguno de sus apartados se define qué es un delito en materia fiscal. Por lo que, pudiera llegar a pensarse que si la ley de la materia no establece o define qué es un delito, luego entonces estaríamos ante la inexistencia de los mismos. Y sobre todo que el propio artículo 7 del CPF impone de una manera tajante que el delito es todo acto u omisión que *sancionan las leyes penales*. Por lo tanto, si no estuviesen contempladas determinadas conductas dentro de la legislación penal, luego entonces no podrían ser consideradas como delitos. Sin embargo, es el propio CPF en su artículo 6° el que ofrece el sustento legal requerido:

“ Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.”

Por lo tanto, podemos concluir que constituye un delito en materia fiscal el acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales. Y en especial por el CFF, el cual es el ordenamiento fiscal que estipula qué conducta podría ser considerada como delito, y sus correspondientes sanciones.

2.4.2. El bien jurídico tutelado

Toda disposición penal es creada con la finalidad de proteger aquello que la sociedad ha considerado como de sumo valor. De allí que existen normas jurídico penales, que tienden a proteger el aspecto patrimonial, otras la integridad física, la salud, la honra, etcétera. A ello se le llama el bien jurídico tutelado.

En materia fiscal, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial; es más, en mi opinión, ni siquiera ése sería el bien jurídico a proteger; más bien, es el interés público el que se protege. En efecto, por mandato constitucional es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos tanto de la federación como de los estados y de los municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es decir, la obligación que tienen los mexicanos de realizar dicha contribución a los gastos públicos, es de interés nacional; ya que con los ingresos que se lleguen a recaudar, el estado los encausará para satisfacer las necesidades y prioridades de la Nación, tales como creación de infraestructura energética, de vías y medios de comunicación, educación, salud, cultura, deporte, etcétera. Por tal motivo, el hecho de no contribuir con los gastos públicos es considerado como una infracción –dicho en lato sensu- extremadamente grave; como dirían los

romanos, una falta de *lesae maiestatis*; de tal manera que esta falla, en nuestro Derecho, es considerada como un delito.

2.4.3. La responsabilidad en los delitos fiscales

El CFF establece un catálogo de quiénes deberán ser considerados como responsables o corresponsables en los delitos fiscales:

I. Concierten la realizacion del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comision.

VII. Auxilien a otro despues de su ejecucion, cumpliendo una promesa anterior.

El anterior catálogo se puede encontrar en el artículo 95 del citado Código.

Como se puede observar, la redacción del mismo, es sumamente ambigua. Si analizamos detenidamente la redacción de las anteriores fracciones, notaremos que en todas ellas bien podría encuadrarse los actos que realice un asesor contable, jurídico, financiero o cualquier otro que proporcione algún tipo de consejo profesional. Imaginemos que una persona, física o moral, contrata los servicios profesionales de un despacho jurídico o jurídico contable con el fin de obtener asesoría profesional sobre la estructura de una estrategia fiscal.

Ahora, continuando con el ejemplo, si el hipotético asesor fiscal, dentro del marco de la legalidad, asesora a su cliente una determinada forma de estrategia fiscal, y la autoridad considera que posiblemente los resultados de dicha asesoría pueden ser constitutivos de algún delito, la querella o la

denuncia bien puede enderezarse no sólo contra el propio contribuyente, sino también en contra de aquél o aquéllos que lo asesoraron, o sea, a criterio de la autoridad fiscal, de sus *cómplices*.

2.4.4. La tentativa

En este caso, la o las personas involucradas en el delito, tienen el *animus* de llevarlo a cabo. Es más, han realizado todo lo conducente para lograr el objetivo; sin embargo, el resultado no se da, ya sea porque el proceso de sucesos que tienen el objetivo de producir el delito se interrumpe, o bien porque simplemente no se obtiene el resultado esperado, a pesar de la no interrupción de los actos previos. En este caso, si dicha interrupción, o bien el resultado esperado no se obtiene por causas ajenas a la voluntad de los actores, se dirá que hubo tentativa de delito, y por lo tanto será punible.

El propio CFF establece que la tentativa se sancionará con prisión hasta de las dos terceras partes de la pena que le llegara a corresponder al delito del que se trate, si éste se hubiese consumado. De igual manera ordena que en caso de que el autor del delito se hubiese desistido de su ejecución, no se impondrá sanción alguna, salvo que los hechos llevados a cabo, por sí mismos, constituyan algún delito.

Tal vez, con un ejemplo, quede más claro: Un empresario contrata a un asesor fiscal, con el fin de que le ayude a *evadir* el pago de impuestos. Se llevan a cabo las juntas o reuniones para discutir la mejor manera de realizar la *evasión*, se llenan las declaraciones, o quizá declaraciones complementarias, se realizan los contratos que *soporten* jurídicamente la operación, se elaboran y firman los cheques, etcétera, pero finalmente la prudencia y la honestidad acaba por imponerse a ambos, y deciden no llevar a cabo tal ilícito. Ninguna de las acciones que llevaron a cabo, por sí mismas, constituyen algún delito, ya que las declaraciones nunca se presentaron, y los cheques nunca salieron de

la oficina del contribuyente, así como tampoco se firmaron los contratos. Por lo tanto, con fundamento en el último párrafo del artículo 98 del CFF, no hay delito qué perseguir.

2.4.5. El delito continuado

El artículo 99 del CFF establece en su segundo párrafo:

.....

“ El delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.”

Para comprender mejor esta figura del derecho penal, debemos explicar, brevemente, que en esta materia existen tres clases de delito, en cuanto a la multiplicidad de acciones y de resultados:

- a) Instantáneos
- b) Continuos
- c) Continuados

Un delito es instantáneo en el momento que se efectúa una sola acción, y el resultado se agota en ese mismo momento. Como por ejemplo, haber introducido ilegalmente al país una mercancía de procedencia extranjera.

Un delito será continuo en el momento en que se realiza una acción delictiva, y el resultado se va consumando a lo largo del tiempo. Continuemos con el mismo ejemplo de la introducción ilegal al país de mercancía de procedencia extranjera. El sujeto que introdujo la mercancía, no sólo la introdujo, sino que además la almacenó en un local clandestino. Ese almacenaje es un delito continuo.

Finalmente, el delito continuado se caracteriza porque se llevan a cabo diversas acciones ilícitas, todas ellas encaminadas a producir un solo resultado punible. En nuestro ejemplo, el sujeto que para realizar el contrabando falsifica informes y documentos, soborna e introduce ilegalmente la mercancía, la almacena y la transporta, etcétera; realiza acciones que son diversas entre sí, y por lo tanto de diversa gravedad, pero todas van encaminadas a un solo resultado: evadir el pago de los impuestos correspondientes. Es entonces que se dice que estamos ante la presencia de un delito continuado. La *ratio legis*, el motivo de la conceptualización de este tipo de delito, fue precisamente para evitar la acumulación exagerada de las penas.

En estos tipos de delitos, la pena podrá ser incrementada hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

2.4.6. Los delitos fiscales en particular

El catálogo de los delitos de índole fiscal lo establece el del Título IV, Capítulo II del CFF, y en especial de los artículo 102 al 115 BIS. Estos delitos son:

- a. Contrabando
- b. Delitos equiparables al contrabando
- c. Omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares
- d. Contrabando calificado
- e. Defraudación fiscal
- f. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes
- g. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad
- h. Depositaria infiel
- i. Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización

- j. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito
- k. Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas
- l. Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos
- m. Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados
- n. Comercializar o transportar gasolina o diesel sin especificaciones

Como podrá observarse, el catálogo de los delitos fiscales en particular es muy amplio, ya que comprende más de 30 diferentes delitos, por lo que nos avocaremos a analizar brevemente a aquellos que considero que podrían ser los más comunes, tales como:

- a. Contrabando
- b. Delitos equiparables al contrabando
- c. Defraudación fiscal
- d. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes
- e. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad
- f. Depositaria infiel
- g. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito
- h. Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas

a) Contrabando:

El tipo penal se encuentra establecido en el artículo 102 del CFF. No es nuestro interés realizar una transcripción de los artículos del Código Tributario que enumeran los delitos fiscales, ya que se considera sumamente ocioso; razón por la cual sólo nos referiremos a aquellos aspectos que se consideren de interés.

Por tal motivo, sólo diremos en primer lugar, que las tres fracciones de las que está compuesto el numeral antes citado, establece las diferentes variantes del tipo penal.

El citado numeral establece que no se formulará la declaratoria a la que se refiere en la fracción II del artículo 92, *“si el monto de la omisión no excede de \$123,440.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor”*.

Pero tal vez lo más importante radica, debido a que podría ser lo más común entre las personas que se dedican a la comercialización de bienes procedentes del extranjero, o que importen insumos para su industria, que procederá la acción penal en los casos que, por una inexacta clasificación arancelaria, se dejara de pagar más del 55% en el pago de los impuestos, derivada dicha inexacta clasificación por una diferencia en el criterio de interpretación de las tarifas correspondientes, siempre que la descripción, naturaleza y demás características de la mercancía hubiesen sido manifestadas a la autoridad.

Puede existir la presunción de este delito. El artículo 103 establece veinte supuestos en los que se puede llegar a dicha presunción. Debido a su importancia, derivada de la operación diaria de algunas empresas, nos referiremos a los últimos siete supuestos que marca dicho numeral. Éstos se refieren a la importación temporal de mercancías.

Veamos qué establecen las fracciones de la XV a la XX, del citado artículo, y lo iremos comentando simultáneamente.

b) Delitos equiparables al contrabando:

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

.....

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 siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al fisco federal; 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 reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniendo los la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere 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 llevara 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.

XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o mas al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la ley citada, en su caso.

No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XX. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no sera responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se origino por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplio 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.”

Cabe hacer notar, que también cometerán delito de contrabando quienes introduzcan 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.

Hay mucho más de qué hablar del delito de contrabando, sin embargo, por cuestiones de espacio y de tiempo no es posible abordar todos los puntos relacionados con este tema, por lo que sugiero que para conocer más consulte a su profesional en Derecho, o en comercio exterior.

c) Defraudación fiscal

Ya se había comentado anteriormente, pero es importante que volvamos al punto. El artículo 108 del CFF en su primer párrafo 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.”*

El bien jurídico tutelado es el patrimonio que le corresponde al Fisco Federal, que en última instancia es de la Nación, ya que dicho patrimonio será destinado a sufragar sus necesidades. Por esta razón, las normas de carácter fiscal son del orden público, por lo que la conducta del autor del delito debe ser totalmente dolosa. Es muy importante hacer destacar este factor, ya que si por parte del MPF, no se logra demostrar este elemento subjetivo de existencia, simplemente no habrá delito de defraudación fiscal, quizá otro, pero no éste.

Recordemos que las normas penales son de aplicación estricta.

Sin embargo, como se ha venido comentado anteriormente, en este caso, lamentablemente, la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que debido a como se encuentra actualmente estructurada la legislación penal fiscal, se presume de antemano la culpabilidad del contribuyente, y por lo tanto tendrá que demostrar su inocencia.

Si bien es cierto que el elemento subjetivo del delito es el dolo, y sin el cual no habría delito, también es cierto que cuando el CFF establece el catálogo de delitos calificados, basta que por el solo hecho de realizar alguna de las hipótesis allí establecidas se considera que el sujeto actuó con dolo. Sin embargo, desde este punto vista, no se podría decir exactamente que se haya actuado con dolo, en el caso establecido en el inciso d) de dicho artículo: *“No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.”*

La mayoría de las personas físicas o morales se preocupan por llevar correctamente los registros contables que contengan la información financiera, fiscal y contable de la empresa; sin embargo, muy pocos saben que para los efectos del inciso d) del artículo 108 del CFF, también forman parte de los registros contables los libros sociales, o como algunos le llaman, los libros corporativos de la sociedad, tales como el libro de actas de asamblea, el libro de registro de accionistas y el libro de variaciones de capital. Libros que deben ser llevados correctamente de conformidad con el CFF y con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

El fundamento de lo anterior lo encontramos en el artículo 28 del CFF que establece:

“ Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las quedearán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.”

Analicemos los párrafos subsecuentes: En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos

respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales. Se hace especial mención en esta parte, toda vez que este tipo de libros es poco atendido por parte de los empresarios, sin saber que el no llevarlos correctamente puede ser considerado como un delito fiscal.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización ANTES de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Por tal motivo, en caso de que se llegue a suponer que se está cometiendo alguna actividad de las establecidas en los numerales antes mencionados, inmediatamente deberá realizarse las gestiones de pago, ANTES de que la autoridad dé el primer paso, ya que de ser así, siempre se tendrá la sombra de la acción penal.

d) La elusión

Dentro del género del delito de defraudación fiscal existe una serie de supuestos que son de interesante estudio. Por ejemplo, la fracción I del artículo 109 del CFF establece que:

.....

“I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.”

Aquí cabría la pregunta ¿qué debe entenderse por *determinados conforme a las leyes*? Esto va relacionado con la interpretación de la ley. Supongamos que alguien interpreta conforme a su leal saber y entender de una manera a la ley, y de esa manera estructura una estrategia fiscal, y la autoridad interpreta de otra forma.

De esta manera surge una figura jurídica: LA ELUSIÓN.

Por muchas razones, cuyo desahogo no es menester de este espacio, los habitantes de un país, o al menos muchos de ellos, no desearían pagar impuestos, o quizá pagar los menos posibles. Para ello se han ideado diversas estrategias, que van desde las más grotescas, hasta aquellas que por su alto grado de complejidad requieren, forzosamente, la intervención de un profesional.

Por tal motivo se presume que existen tres formas de evitar el pago de impuestos. La primera, violando flagrantemente a la ley. En otras palabras, llevando a cabo aquellos actos u omisiones que el Código Fiscal de la Federación considera como delitos, tales como:

- a) El contrabando
- b) Presunción de contrabando
- c) Delitos equiparables al contrabando
- d) Contrabando calificado
- e) Defraudación fiscal
- f) Defraudación fiscal calificada
- g) Delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes
- h) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones

En estos casos, el sujeto o los sujetos activos, llevan a cabo una determinada actitud, cuyo único fin es el de romper con el orden jurídico establecido y obtener el consecuente beneficio patrimonial privado, en detrimento del patrimonio social, el cual, después de todo, es el bien jurídico tutelado por las normas de carácter fiscal, y en especial por el capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación. A esta forma de evitar el pago de las contribuciones se le conoce como EVASIÓN FISCAL, la cual es sancionada con la privación de la libertad, por ser considerada un delito.

La segunda forma, es mucho más *refinada*. En efecto, también tiene la misma finalidad que la evasión fiscal, la cual consiste en evitar el pago de los impuestos, o en su caso, pagar los menos posibles. Sólo que, en esta ocasión, el sujeto activo realiza toda una serie de *artificios* a fin de que su conducta no coincida con la hipótesis normativa fiscal. En otras palabras, el actor elabora ciertas *maquinaciones* a fin de no *caer* en la disposición de la ley que le ordena pagar ciertas contribuciones. Nótese que se usan las palabras *artificios* o *maquinaciones*.

En efecto, el actor puede *revestir* la operación, por ejemplo, con algunos contratos, actas de asamblea, etcétera, que realmente se llevan a cabo, pero cuya única finalidad no es obtener el resultado del plan de negocios, sino evitar que dicho plan cause el o los impuestos correspondientes. En otras palabras, es llevar a cabo los actos que sean necesarios, con el fin de aprovechar la mala redacción, obscuridades o espacios que tiene la ley, y así realizar operaciones que son legales (apegadas al texto de la ley), pero cuya finalidad es evitar el pago del impuesto, no porque la operación real no cause el impuesto, sino porque dicha operación se *acomoda* en el hueco que tiene la ley. En doctrina, una figura que se le asemeja es el de FRAUDE A LA LEY. Es decir, utilizar la ley para un fin diferente para la cual fue concebida. En este caso no se utiliza la ley, sino que se elude. Algunos tratadistas dicen que la elusión es la evasión fiscal legal. A lo que se podría agregar lo siguiente: legal, pero no legítima. Los romanos decían *“Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude de la ley, el que, salvadas sus palabras elude su sentido.”*

La pregunta es, ¿la elusión conforma un delito? Sí, siempre y cuando se llegue a demostrar fehaciente y contundentemente por parte del Ministerio Público Federal, lo cual, por supuesto es extremadamente difícil, ya que, recordemos, las operaciones que se realizan para evitar el pago del impuesto son reales, existen los documentos y las personas, el negocio jurídico existe y es legal, y la intención es la ilegítima. La autoridad deberá demostrar *el animus* del actor; y

sólo en el caso de que lo logre demostrar, entonces se habrá configurado el delito, pero no de elusión sino el de defraudación, ya que la elusión fiscal no se encuentra contemplada en el Código Fiscal. Por lo tanto, si no está en la ley, no será sancionado. De allí la gravedad del asunto, ya que se podría decir, que al final del camino, si se llegara a demostrar la elusión fiscal, las sanciones que le corresponderían serían las de defraudación fiscal. Esto es debido a la forma de redacción del Código.

Y la tercera forma. En este caso, además de que las operaciones son reales y legales, el ánimo del actor no es evadir el pago del impuesto por el solo hecho de evadirlo, sino el pagar el monto de las contribuciones que sean las correspondientes a los negocios jurídicos que se lleven a cabo. Se podría decir que en una PLANIFICACIÓN FISCAL se busca la mejor manera de hacer negocios y pagar los impuestos que conforme a la ley sean los equitativos, mientras que en la ELUSIÓN FISCAL, se busca la mejor manera de *disfrazar* los negocios para pagar los menos impuestos posibles.

Lamentablemente, como se encuentra redactada la ley fiscal, en muchas ocasiones, una PLANIFICACIÓN FISCAL puede ser considerada por la autoridad como ELUSIÓN o como franca DEFRAUDACIÓN; por tal motivo, es toral que la asesoría fiscal sea proporcionada por un profesional en la materia, con el fin de evitarse los actos de molestia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o peor aún, la acción penal.

CAPITULO III.

CONTENIDO: 1.- La Defraudación Fiscal, 2.- La Simulación Fiscal y 3.- La Elución Fiscal.

3.1. La Defraudación Fiscal.

Elementos constitutivos:

- Conducta falaz:

Se da a través del engaño o aprovechamiento del error.

- Acto de disponer.

Es a través del engaño o en el error como se trata de obtener un lucro o un beneficio.

- Daño o perjuicio patrimonial.

El sujeto realiza todas las conductas pero no llega a cometer la infracción, ya que falta un elemento o bien faltó concluir la conducta.

Conductas equiparables.

a) Consignación de Ingreso menor a los realmente obtenidos.

b) Erogaciones superiores hechas por una persona física sin comprobar su origen de la discrepancia.

c) Omisión en el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.

d) Beneficio ilícito en un derecho o estímulo fiscal

- e) Omisión de declaraciones
- f) Encubrimiento
- g) Delitos cometidos por servidores públicos.

Sujetos responsables.

- Los que concierten la realización de un delito
- Los que realicen la conducta o el hecho descrito en Ley
- Los que cometan conjuntamente el delito
- Quienes se sirvan de otra persona como instrumento para efectuarlo
- Quienes auxilien a otro después de su ejecución

Extinción del delito de defraudación fiscal.

- Prescripción.

Medio de extinguir la responsabilidad penal, misma que se da por el sólo transcurso del tiempo. Su plazo comienza a transcurrir desde que se cometió la infracción. El artículo 102 del Código Penal establece que:

“Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;

II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;

III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y

IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.”

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo, a la letra dice:

“La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.”

Diferencia entre evasión y defraudación fiscal

Podemos incurrir en la evasión fiscal cuando infringimos un ordenamiento jurídico, lo que nos llevaría entonces a la evasión o a la defraudación.

La omisión nace cuando no se cumple con las obligaciones fiscales en tiempo y forma, o por situaciones ajenas al contribuyente. De esta Manera definimos a la defraudación cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales.

Es por eso que uno de los principales problemas en el cual “caen” muchos contribuyentes, sin darse cuenta, es el delito de

defraudación fiscal. A veces por ignorancia, falta de liquidez, descuido, etc., por lo que resulta de vital importancia que todos los contribuyentes conozcan este delito, para evitar tener problemas legales, ya que dependiendo de las agravantes que se tengan se podría llegar a tener hasta la privación de la libertad.

El Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), en los artículos 92 al 115 Bis, es el que trata los delitos fiscales vigentes.

El derecho positivo mexicano señala en el Código Fiscal de la Federación dos tipos de delitos fiscales:

- El delito de contrabando.
- El delito de defraudación fiscal.

La defraudación fiscal se tipifica en el Artículo 108 del CFF, en el cual se señala 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. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de

operaciones con recursos de procedencia ilícita. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

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

Como podemos observar, es de suma importancia tratar de no caer en estos supuestos de defraudación fiscal, ya que por falta de liquidez a veces no enteramos mensualmente las contribuciones

dentro del plazo establecido, o no presentamos la declaración anual con el pago correspondiente, por más de doce meses, con lo cual ya estamos en el supuesto de defraudación fiscal con las penas y sanciones correspondientes.

Para determinar el monto de las contribuciones defraudadas se tomará en cuenta los montos defraudados en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Por otra parte, el CFF contempla, además, el delito de defraudación fiscal calificado, cuando se origine por algunos de los siguientes supuestos:

- *Usar documentos falsos.*
- *Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se considera que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
- *Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- *No llevar los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

Cuando el delito es calificado la pena señalada anteriormente se aumentará en un cincuenta por ciento.

Para cometer el delito de defraudación fiscal se deben contemplar los siguientes elementos:

- El uso de engaños o aprovechamientos de errores.
- Se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- Obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Podemos considerar como uso de engaños o aprovechamiento de errores el mentir, embaucar, engatusar, chasquear, frustrar, traicionar, trampear, timar, enredar y como error el conocimiento equivocado de una cosa, de un hecho o de un derecho que invalida el acto producido con tal vicio.

Con lo anterior podemos señalar como definición “que es faltar a la verdad o proceder desacertada o equivocadamente”, lo que trasladado a un marco fiscal resulta fácil comprender que el faltar a la verdad en el pago de una contribución es objeto de penalización . Sin embargo, debemos mencionar que no precisa en qué consiste el aprovechar errores, ni define errores de qué o de quién.

No se formulará querrela cuando se efectúen los pagos en forma espontánea y :

- El entero se presente con los recargos y la actualización correspondiente.
- Se efectúe antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio.
- No medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la autoridad fiscal.

Para determinar el monto de las contribuciones defraudadas se tomará en cuenta los montos defraudados en un mismo ejercicio fiscal , aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Es recomendable tomar conciencia de lo señalado anteriormente para evitar caer en alguno de los supuestos de defraudación fiscal simple o calificada, ya que nos puede ocasionar muchos trastornos económicos y, en su caso, hasta la pérdida de la libertad.

3.2. La Simulación Fiscal.

SIMULACIÓN. I. (Del latín *simulare*, que significa imitar, representar lo que no es, fingir.) En el lenguaje ordinario el verbo *simular* significa presentar engañosamente una cosa, como si en verdad existiera como tal, cuando en la realidad no es así. Entre las palabras *simular* y *disimular* hay una verdadera paronimia, las dos reconocen la misma etimología. En la simulación se hace aparecer lo que no existe, en la disimulación se oculta lo que en verdad existe; empero, en uno y otro casos el propósito es el engaño.

En el orden del derecho, el concepto simulación tiene aplicación en la teoría de los actos jurídicos. Se dice que hay simulación

cuando conscientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes, con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es distinto de aquel que ocultamente las partes han celebrado. Coludidas las partes emiten unas declaraciones de voluntad cuyo contenido no es el que verdaderamente quieren y privadamente confiesen en un contradocumento, ser contra su voluntad negociar o que no han convenido en negocio alguno.

Fundamentación de la simulación.

Artículo 2180 del Código Civil Federal.

“Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

Artículo 2181 del Código Civil Federal.

“ La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.”

Artículo 2182 del Código Civil Federal.

“ La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.”

Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SIMULACION. Francisco Ferrara en su obra "La Simulación de los Negocios Jurídicos", define la simulación como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. De esta definición resulta que lo mas característico en el negocio simulado es la divergencia intencional entre "la voluntad interna" y la "voluntad declarada". Lo interno que es lo querido y deseado entre las partes, esta en oposición a lo externo o declarado, que conscientemente no es lo querido por ellas.

3a.Amparo directo 6897/59. Salvador Ortiz Meza. 31 de octubre de 1966. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela.

Volumen LV, pág. 56. Amparo directo 5964/59. Ignacio Hernández de Cortes y coag. 10 de enero de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela.

Tesis relacionada con jurisprudencia 276/85.

Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca. Volumen CXII, Cuarta Parte. Pág. 153. Tesis Aislada.

Artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente.

(. . .)

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de este Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y
- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de esta Ley.

La simulación:

La simulación en el ámbito tributario hace referencia tanto a negocios como a actos jurídicos, es decir, podríamos hablar de "negocios simulados" y de "actuaciones ficticias".

Elementos de la simulación:

1. La existencia de disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente.
2. La intencionalidad consciente entre las partes para ello.

3. La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior.

4. Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros.

Penalidades.

Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

“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. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

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

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

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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

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

Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio

ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

IV. 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. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

No se formulará querella, 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.”

El jurista Gastón Jeze escribió la siguiente reflexión:

“Las leyes fiscales deben ser redactadas en la forma más clara y sencilla posible, de tal manera que resulten comprensibles tanto para los contribuyentes como para el fisco. En ningún

caso deben contener fórmulas imprecisas, complicadas o ambiguas, ya que es fundamental evitar el incumplimiento de las disposiciones fiscales que puedan derivar de su ignorancia o incomprensión”.

Siguiendo esta reflexión, cuando se presentó el texto original de la disposición contenida en el artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación actual, se generaron muchos comentarios y críticas en diversos sectores, debido a que el texto equiparaba a delito fiscal lo siguiente: “El contribuyente realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal”, resultando esto muy criticable e impreciso, por lo siguiente:

El delito fiscal sería, entonces, la obtención de un beneficio indebido por cualquier medio (realice dos o más actos), pero siempre y cuando fuera indebido.

Actualmente la disposición comentada está redactada de la siguiente manera: *“Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”*. Esta disposición es relacionada en muchas ocasiones con la Planeación Fiscal, por lo que es necesario precisar que el profesional que realiza planeación fiscal, obtiene beneficios como disminuir, diferir y abatir la carga tributaria; sin embargo, es a través de utilizar las vías y opciones que el derecho así lo permita, convirtiendo esta actividad en algo lícito y debido. Por su parte, la simulación requiere forzosamente que exista un acto jurídico indebido, o sea algo que esté fuera del marco legal existente.

El delito fiscal sería, entonces, la obtención de un beneficio indebido por cualquier medio (realice dos o más actos) , pero siempre y cuando fuera indebido.

Por lo anterior, es de suma importancia analizar el concepto jurídico de “Simulación”.

El sistema jurídico mexicano reconoce el principio de libre contratación, contenido como una garantía individual en el artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En virtud de esta garantía los gobernados tienen autonomía en la voluntad de celebrar los actos jurídicos en la forma que más les convenga, así lo dispone el artículo 1832 del Código Civil Federal. De esta forma, el derecho fiscal da consecuencias tributarias a los actos que sean efectivamente celebrados por el contribuyente.

Las partes contratantes declaran su voluntad para efectos de la celebración de los actos jurídicos, y la interpretación de los mismos consiste en determinar la común intención de las partes, la cual determina sus efectos jurídicos entre estos los tributarios.

Ahora bien, nuestro derecho reconoce casos que discrepan, uno es la declaración de voluntad hecha por las partes, y otro su voluntad real; ya sea porque el sujeto quiso otra cosa distinta a la que declaró (lo que se atribuye a un “error”) o bien porque formulada la declaración la realidad es que el sujeto no lo quería (“simulación”).

En la “simulación”, las partes de común acuerdo emiten una declaración que no coincide con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros. El artículo 2180 del Código Civil Federal dice que *“es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”*.

Por su parte, el artículo 2181 considera dos tipos de simulación: en el primero la simulación es absoluta, cuando el acto simulado nada tiene de real; y en el segundo es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

- Simulación relativa

La simulación relativa consiste en disfrazar un acto jurídico. Los contratantes celebran un acto jurídico determinado que ocultan bajo la forma de otro acto distinto. Así mismo, las partes declaran conscientemente un contenido de su voluntad que no es el real, y esa incongruencia entre lo declarado y lo querido se realiza con el propósito de engañar a terceras personas.

En este tipo de simulación existen dos actos jurídicos : el aparente y el oculto.

El acto aparente es inexistente para efectos jurídicos, mientras que el acto oculto al salir a la luz produce todos los efectos jurídicos que le corresponden.

Sin embargo, descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no es nulo si no hay ley que así lo declare (artículo 2182 Código Civil Federal).

Cabe destacar que el Código Civil Federal adopta la teoría de la “Voluntad Interna”, lo que significa que siempre se dará preeminencia a la voluntad real de los contratantes, aunque por cualquier circunstancia no haya quedado declarada (exteriorizada) en los mismos términos. Con forme al artículo 1851 del Código Civil Federal, en el supuesto de que los términos de un contrato no sean claros, esto es, en caso de que las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá

su intención. Esta regla de interpretación es un claro ejemplo de que siempre prevalecerá el acto subyacente, aquel que las partes en verdad hubieran querido, y será éste el que producirá efectos fiscales.

- Simulación absoluta

En la simulación absoluta las partes se ponen de acuerdo para declarar lo que no es verdad, pero en este caso sólo existe una apariencia que carece por completo de contenido real. Las partes únicamente pretenden crear una ilusión exterior de que han celebrado un acto jurídico, sin que en realidad hayan querido celebrarlo. Para los efectos, el artículo 2182 del Código Civil Federal establece que la simulación absoluta no produce efecto jurídico alguno.

- Acción de simulación y simulación como delito fiscal

En síntesis, el artículo 2183 del Código Civil Federal establece que pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación , o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en trasgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

En el caso de una simulación relativa, al dar a conocer el acto oculto y destruir el acto aparente, el acto subyacente produce los efectos fiscales correspondientes a su propia naturaleza.

Respecto de una simulación absoluta, al desvanecerse la ilusión, también desaparecen los efectos fiscales que pretenden darse a ese acto simulado.

Asimismo, la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación dispone que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a aquél que simule uno o más

actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, de modo que la simulación de los actos jurídicos tipifican un delito fiscal en estos supuestos.

La planeación fiscal es una actividad lícita y debida, dentro del marco legal existente, ya que la complejidad de las leyes fiscales no solamente generan confusión y error en los contribuyentes y autoridades.

3.3. Elusión fiscal.

La “elusión tributaria” es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración de hecho gravado o reducir la base imponible y, consecuentemente, impedir el nacimiento de la obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito atípico que no constituya infracción o delito penal (Vergara, 2006).

Elementos.

Según el concepto antes enunciado, los elementos de la elusión tributaria son los siguientes:

a) Que haya una conducta dolosa del contribuyente, que se manifieste en abuso de las formas jurídicas, fraude de ley, abuso de derecho, simulación ilícita, entre otras maquinaciones fraudulentas que NO constituyan delito penal, sino ilícito civil (atípico).

b) Que la conducta tenga como finalidad evitar la configuración del hecho gravado o la reducción de la base imponible, y consecuentemente evite, aparentemente, el nacimiento de la obligación tributaria.

Naturaleza jurídica.

Por lo tanto, la “elusión tributaria” es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente la configuración del hecho gravado y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria; pero la ilicitud es de carácter civil, ya que configura un delito civil o ilícito atípico.

Por consiguiente, no cabe duda de que la elusión tributaria es una conducta ilícita, ya que sólo se evita o combate lo ilícito. Dicho con otras palabras, lo lícito no se combate o evita, sino que se permite o promueve.

Sin embargo, algunos autores creen que la elusión tributaria es una conducta lícita del contribuyente y consistiría en el aprovechamiento de los vacíos legales; pero, a nuestro juicio, en el Derecho Tributario, en relación con los elementos esenciales de los impuestos, no hay vacíos legales en virtud del principio constitucional de legalidad o reserva de ley en materia tributaria.

Carácter de la ilicitud.

Las conductas de elusión tributaria son ilícitos civiles o ilícitos atípicos. En otras palabras, las conductas de elusión tributaria no son ilícitos penales, pues éstos requieren de una disposición legal expresa que los tipifique como tales; lo que no ocurre en la elusión tributaria. En la elusión tributaria la ilicitud está configurada por la existencia de una actuación dolosa, es decir, ejecutada con dolo o malicia.

Continuando con este orden de ideas, debemos señalar que cuando hablamos de “evasión”, nos referimos a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer -total o parcialmente en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria.

En tal sentido, Carlos María Folco define la evasión fiscal como *“todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”*.

Como podemos apreciar, en este concepto se conjugan varios elementos, siendo los principales: la disminución o eliminación del monto del tributo por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen y la transgresión de una ley fiscal. También podríamos definir a la evasión como el incumplimiento ya sea total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias.

Más allá de los debates doctrinales en torno a dicho fenómeno, existen distintas modalidades de evasión: falta de inscripción en los registros fiscales, falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas, declaraciones tributarias inexactas, y falta de pago del impuesto declarado.

Es decir, la evasión se encuentra vinculada con tres obligaciones trascendentales: inscribirse en Hacienda, llevar contabilidad, y pagar los tributos.

Una vez conceptualizada la “evasión fiscal”, estamos en condiciones de distinguirla de la defraudación fiscal, ya que ésta constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo (intencionalidad).

En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir-total o parcialmente-ingresar a la Administración Fiscal-sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas.

Así, los elementos constitutivos de defraudación fiscal son:

- a) Engaño o aprovechamiento de errores;
- b) Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial;
- c) Consecución de un beneficio indebido; y
- d) Nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.

Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna.

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas, mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario.

Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.

Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad.

La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al Derecho, por ejemplo, ausencia de razones objetivas que justifiquen una operación o registro contable (la falta de una nota a los Estados Financieros explicando el cambio de criterio para justificar un registro contable sería un ejemplo de arbitrariedad en esta materia). En cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar

entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, a pesar de esta primera aproximación terminológica, cabe mencionar que la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de elusión fiscal.

Efectivamente, para un importante grupo de doctrinarios, citando a Dino Jarach como principal referente, *“la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario.”*

La “economía de opción” se sitúa dentro del ámbito de la planeación fiscal, e implica elegir el camino menos gravoso para pagar los impuestos, ubicándose fuera de los límites de la imposición. Ningún contribuyente tiene el deber de elegir la opción más gravosa para sus intereses, teniendo además el derecho a la libre elección de las formas jurídicas para sus actos en la medida que resulte más beneficiosa desde el punto de vista tributario.

En este sentido, Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal o simplemente evasión.

Sin embargo otro sector doctrinal, encabezado por Villegas y García Vizcaíno, consideran: *“la elusión fiscal como una conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación exigida por la legislación tributaria mediante el empleo de formas jurídicas inapropiadas para los fines que económicamente persiguen las partes; guardando el término “economía de opción” para la utilización no abusiva de formas jurídicas ; ya*

que los seguidores de esta corriente consideran que la economía de opción implica justamente optar por el régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que la normativa propone de manera estructural mientras que la elusión tributaria se contrapone a las reglas implícitas del ordenamiento.”

El abuso de formas “propugna la adecuación de las formas jurídicas y consiguientemente de la ley aplicable, a la realidad de las relaciones subyacentes, en el caso económicas, con prescindencia de las formas elegidas por las partes”³⁶. Además, el abuso de formas en el ámbito tributario tiene su origen en el principio de realidad económica, pero no se confunde con él.

4.1 CONCLUSIONES

El presente trabajo de análisis nos hace ver que la defraudación fiscal es un gran problema, tratándose de los delitos fiscales, es el más común en nuestro país, ya que el contribuyente lo que busca es la manera de evadir los impuestos. Si bien es cierto que el Estado está facultado para la recaudación de los impuestos, contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución; y eso no es problema, la complicación se da cuando el mismo Estado se aprovecha del poder que tiene para presionar al contribuyente para el pago, toda vez que le hace dos procedimientos uno fiscal, donde debe pagar todo lo defraudado, multas, recargos, etc., y al no realizar esto el contribuyente, es cuando el Estado por conducto del la Secretaría de Hacienda interpone formal querrella en contra del contribuyente.

Es prioridad del Estado recaudar los créditos fiscales, pues éstos se traducen en los medios para sustentar el desarrollo del país. Pero es también de orden público, y así lo ha resuelto el Poder Judicial Federal, la salvaguarda de las garantías de seguridad jurídica de la población. Lo anterior impide a las autoridades fiscales, por un lado, utilizar la vía penal como la primera opción para hacer efectivos los créditos fiscales y, por otro, pasar por alto los procedimientos administrativos establecidos en ley para verificar y, en su caso, lograr el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Aunque sabemos que la realidad en nuestra actualidad, un gran número de contribuyentes se han visto obligados a enfrentar una investigación o bien un proceso de carácter penal, pues sus conductas, deliberadamente o no, son constitutivas de delitos fiscales. En muchos casos, incluso, como es el de las personas morales, los miembros del consejo de administración u otros

directivos se ven involucrados en este tipo de procedimientos aun sin haber participado en ilícitos, en términos de la legislación aplicable.

Como contribuyentes y actores del entorno económico del país, nuestro deber es mantenernos informados sobre las obligaciones tributarias que tenemos a nuestro cargo y, en especial, conocer cuáles son las conductas u omisiones que pueden llegar a constituir un ilícito con consecuencias penales.

En cuanto a las preguntas que se tienen planteadas en la presente investigación podemos resumir en lo siguiente, que un delito es un comportamiento que, ya sea por propia voluntad o por imprudencia, resulta contrario a lo establecido por la ley. El delito, por lo tanto, implica una violación de las normas vigentes, lo que hace que merezca un castigo o pena.

En cuanto al delito penal es también una conducta antijurídica, dolosa o culposa, pero debe estar tipificada (adecuarse a los tipos penales) enumerados por la ley penal para ser pasible de una de las sanciones penales (multa, prisión, reclusión y la inhabilitación); por lo que un delito penal fiscal es la conducta ilícita de las personas, que establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta.

En cuanto a los conceptos básicos entedemos que la defraudación fiscal es aquel en donde quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Por su parte la elusión fiscal es la actividad motivada por una mala intención de evadir un impuesto justo.

Y por último la simulación fiscal que consiste en la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

Derivado de lo anterior, una vez distinguidos los conceptos de defraudación, elusión y simulación, se precisaron sus especies.

Al tratarse específicamente del fraude de ley, en sentido genérico, éste es cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas. Pero en sentido estricto, relacionado con la materia de estudio, el fraude a la ley es la actuación al amparo de una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto.

Respecto a la elusión y el fraude de ley podría pensarse que la sanción es el mejor instrumento para combatir dichas conductas pero no es así, pues su aplicación resulta complicada para la administración, especialmente tratándose del acreditamiento. Más aún, considerando que la interpretación extensiva no aplica en la legislación mexicana, por lo que determinar contribuciones reconduciendo a la norma eludida no resulta viable. De ahí que las medidas relativas a la aplicación de las normas no resulten aplicables para el caso de México. Por ende la alternativa es el establecimiento de obstáculos mediante la elaboración de leyes, de manera previa a la etapa de aplicación.

A su vez, la obstaculización de la elusión y el fraude a la ley mediante la elaboración de leyes, de manera previa a su aplicación, pueden emplear varias medidas. Por ejemplo: a) la

articulación de hechos imponibles complementarios, b) la tipificación genérica del hecho imponible, c) la doctrina de los tipos, d) la configuración de presunciones, relativas preferentemente, y e) la formulación de ficciones.

Particularmente las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal, creándose así, una verdad jurídica distinta a la real. Su fundamento es el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro; de lo contrario se afecta el derecho de seguridad jurídica del contribuyente.

Derivado de lo anterior es posible arribar a un posicionamiento en el sentido de que, en relación con la elusión fiscal y fraude a la ley, no existe problemática, pues se trata de una simple economía de opción. Ello considerando que, conforme a la legislación mexicana, las normas que establecen cargas a los particulares son de aplicación estricta y su interpretación extensiva no está permitida. Sin embargo, al detectar este tipo de prácticas en el supuesto por ejemplo que se hayan generalizado, el modo idóneo de combatirlas, como se ha visto, es a través de la elaboración de leyes empleando presunciones y ficciones legales, entre otros instrumentos.

Conforme a estas consideraciones se acentúa el derecho fundamental de seguridad jurídica, en relación con el principio de

legalidad; en contraste con el principio de capacidad contributiva en el cual se coloca el fondo por encima de la forma.

De lo expuesto en el apartado de la simulación, se determinará exclusivamente para efectos fiscales, con la intención de poder determinar diferencias en el entero de impuestos, sin necesidad de una resolución por parte de la autoridad judicial, en ese tenor, de conformidad con el numeral 68 del CFF los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen ciertos, salvo prueba en contrario.

Luego entonces, el acto por el cual se determinen ingresos por simulación gozará de presunción de legalidad, de ahí que resulte indispensable que el interesado interponga los medios de defensa a su alcance para desvirtuar la determinación en esos términos.

Para efectos de probar la simulación de actos jurídicos la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales, entendiéndose como tal el medio probatorio reconocido por el derecho, consistente en el razonamiento mediante el cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la probable existencia de otro desconocido.

La simulación es difícil de probarse de manera directa, por lo que cobran importancia para su demostración las presunciones, de modo que el fisco podrá a libre voluntad establecer el hecho imponible al calificar la existencia o no de un acto jurídico sin que antes un Tribunal así lo hubiera determinado, dejando al contribuyente en total estado de inseguridad e incertidumbre jurídica al partir de simples presunciones.

En materia fiscal, los ilícitos derivan de la relación jurídico tributaria entre la autoridad hacendaria y el contribuyente, en su

caso, serán detectados a través del ejercicio de facultades de comprobación por el fisco.

Esas conductas se consideran delitos de carácter patrimonial, cuya víctima es la autoridad fiscal y dentro de los cuales se encuentra la simulación de actos jurídicos o contratos equiparable a la defraudación fiscal de conformidad con el artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Ahora bien, para configurarse el delito de fraude por simulación es indispensable la existencia de bilateralidad, es decir, que dos personas realicen el acto o escritos simulados y que ello traiga consigo el perjuicio de un tercero y la obtención de cualquier beneficio indebido.

+ Medidas que se deben de implementar

Es necesario tomar en cuenta las acciones manejadas en su oportunidad por la autoridad fiscal para tratar de eliminar la elusión y la simulación de actos, la cual consiste en reformar el CFF en materia de responsabilidad solidaria para asesores y contadores del contribuyente, así como la preeminencia del fondo sobre la forma, así como la adhesión de un artículo 108 bis, en donde se incluyan las definiciones de los delitos que han descrito en el Capítulo III de este trabajo de investigación, ya que así se podría tener un mayor control sobre estos delitos, por ello, resulta indispensable comentarlos para contemplar la postura del fisco federal tratándose del tema en cuestión de actos artificiosos o impropios.

Es cierto que la situación económica actual de nuestro país ha traído mayores necesidades para las pequeñas y medianas empresas, cuyo objetivo es obtener ingresos para optimizar la operación de la compañía, así como de salvaguardar los activos

con los que cuentan para seguir operando, y en ocasiones suelen acudir con asesores quienes les ofrecen algunas estrategias sustentadas jurídicamente hablando para llevar a cabo su objetivo, entre las más comunes se encuentran aparentar un aumento de capital o declarar insolvente la empresa para evitar a los acreedores. Sin embargo, se olvidan que ello genera diversos problemas, al tratarse de una simulación o una evasión legal (elusión) de actos por declarar falsamente lo que no ha sucedido y engañar a terceros pudiendo llegar a constituir un fraude.

Bibliografía Seleccionada.

1. Álvarez, Alcalá Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, 1ª edición; Editorial Oxford, 2010, México, D.F., pp. 175 a 186.
2. Arriola Vizcaíno, A. "Derecho Fiscal", Themis, México, 2012., pp. 102 a 110.
3. Camargo González Ismael, Derecho Penal Fiscal Delitos Fiscales, 1ª edición; Editorial Flores editor y distribuidor, 2016, México, D.F., pp. 25 a 243.
4. Castellanos Tena Fernando; Lineamientos Elementales de Derecho Penal (parte general), Ed. Porrúa, México 2007, p.125 a 164.
5. De La Garza, S. "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México, 2008., pp. 871 a 891.
6. Folco, Carlos María, "El fenómeno de la evasión fiscal", en Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 17 a 32.
7. Ibídem, pp. 21 a 19.
8. Ibídem, pp. 239 a 285.
9. Garza, Sergio Francisco de la, Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1981, p. 498.
10. González Bustamante, Juan José, Principios de derecho procesal penal mexicano, México, Porrúa, 1967, p. 39.
11. González, García Miguel de Jesús; Torruco, Salcedo Sitrlali; García, Bueno Marco Cesar; González, Varela Liliana; Priego, Alvarez Freddy; Ríos, Granados Gabriela; Salinas, Arrambide

Pedro y Torres, Espinoza Blanca; Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005, pp. 311 a 337.

12. Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Porrúa, 1979, p. 183.

13. Ibídem, p. 185.

14. Mabarak Cerecero Doricela, Derecho Fiscal Aplicado, editorial McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., México, D.F., 2008, pp. 319 a 397.

15. Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio de derecho tributario mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, pp. 324 y ss.

16. Michel Higuera, A.: "Derecho Penal Fiscal", Porrúa, México, 2012., pp. 80 a 87.

17. Reynoso Dávila Roberto, Teoría General del Delito, Ed. Porrúa, Av. Republica de Argentina núm. 15, México DF. 2006, (6ta ed.) p.21

18. Ríos Granados, Gabriela, "Delitos Tributarios", op. cit., p. 322 a 358.

19. Rodríguez, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Oxford, 2009, México, D.F., pp. 181 a 205.

20. Venegas Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, 1ª edición, editorial Oxford, 2010, México, D.F., pp. 157 a 210.

+ Códigos y Leyes

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

2. Código Fiscal de la Federación
3. Código Penal Federal
4. Código Penal del Distrito Federal
5. Código Nacional de Procedimientos Penales
6. Código Civil Federal
7. Ley Aduanera

+ Páginas de internet y medios electrónicos

1.

www.scjn.gob.mx/buscador/Paginas/Jurisprudencia.aspx?k=jurisprudencia

2. Camargo Hernández, David, Evasión fiscal: un problema a resolver, 2005. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net

3. Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Copyright 2000, Todos los Derechos Reservados, DJ2K – 1