



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO  
FACULTAD DE DERECHO

DELITOS FISCALES

PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JUAN CARLOS GALICIA ESTRADA

QUERÉTARO, QRO, OCTUBRE DE 2012.

La presente obra está bajo la licencia:  
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

### Usted es libre de:

**Compartir** — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

### Bajo los siguientes términos:



**Atribución** — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



**NoComercial** — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



**SinDerivadas** — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

**No hay restricciones adicionales** — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

### Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.

## **INDICE**

INTRODUCCION .....	1
CAPITULO I. LA CRIMINALIZACION DE LOS ILICITOS FISCALES.....	3
1.1 DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO FISCAL Y EL DERECHO PENAL.....	4
1.2 RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS .....	5
1.3 LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA. ....	6
CAPITULO II. LA INFRACCION ADMINISTRATIVA Y EL DELITO FISCAL. ....	12
2.1 LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA. ....	12
2.2 EL DELITO FISCAL. ....	15
CAPITULO III. GENERALIDADES DE LOS DELITOS FISCALES.....	19
3.1 RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	19
3.2 DELITOS ESPECIALES.....	20
3.3 LOS DELITOS FISCALES EN PARTICULAR .....	22
CAPITULO IV. DELITOS MÁS FRECUENTES. ....	26
4.1 DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	26
4.2 CONTRABANDO.....	37
4.3 ELUSIÓN FISCAL. ....	41
CONCLUSIONES. ....	44
BIBLIOGRAFIA.....	46

## **INTRODUCCION**

Para que sea posible abordar la temática relativa a los delitos fiscales, es menester revisar en primer lugar lo relativo a la definición del delito, misma que nos servirá de partida para abordar los ilícitos que en esta materia nos ocupan.

Por delito debemos entender la conducta, de acción u omisión, esto es, de hacer o no hacer, que al cometerlo se lesiona el bien jurídico protegido, dicha acción u omisión que se encuentra perfectamente descrita y sancionada por las leyes penales.

Es elemento esencial del delito la voluntad, que refiere a la intencionalidad con la que se concibió el ilícito, ésta a su vez se subdivide en intencional e imprudencial, meditando lo anterior, el delito se considera intencional cuando el sujeto conoce previamente las consecuencias jurídicas del acto u omisión y sin embargo lo comete, mientras que es imprudencial en tanto que no es voluntad del sujeto cometer el ilícito, sin embargo se provoca debido a la negligencia del activo.

Tanto la acción como la omisión deben estar tipificadas previamente por una ley del orden penal, como conductas ilícitas y ser sancionadas por la misma ley.

La acción u omisión debe estar sancionada con pena corporal y/o con sanción económica, siendo que este último caso es aplicable a los delitos que no están considerados en la ley como graves, concediendo al activo del delito la posibilidad de alcanzar la libertad con las respectivas reservas de ley que se abordarán en temas posteriores.

Es también de vital importancia contar con que el desconocimiento de las normas penales no excusará de su cumplimiento, a excepción de que sea

atendiendo al criterio del juzgador quien determinará si las condiciones del sujeto son considerables como excusas respecto de este principio, ya sea por su notorio atraso intelectual, por su apartamiento de las vías de comunicación, o en su caso, su situación económica miserable.

## **CAPITULO I. LA CRIMINALIZACION DE LOS ILICITOS FISCALES**

La doctrina, al abordar el problema de la conveniencia de sancionar las conductas que lesionan los bienes jurídicos protegidos por los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, tiene argumentos en contra y a favor.

Las infracciones fiscales no tienen carácter penal, esto en virtud de que el Derecho Penal se basa en una justicia conmutativa; y en el caso del Fiscal, es una justicia distributiva.

Los fines entre cada derecho son distintos, el Fiscal pretende el enriquecimiento del Erario Público para cumplir con los objetivos del Estado, mientras que el Penal pretende solamente la justicia.

Se rechaza la elevación de infracciones administrativas a delitos cuando no se tiene más que criterios formales; es decir, cuando se atiende a criterios meramente cuantitativos y no a los cualitativos.

Las personas morales no pueden ser sujeto activo del delito fiscal, y en base al principio SOCIETAS DELINQUERE NON POTEST<sup>1</sup> las personas físicas tampoco deben ser sancionadas penalmente en base a principio de igualdad, siendo esta última una seria discusión a la que actualmente se somete el derecho punitivo fiscal.

---

<sup>1</sup> Este principio menciona que una persona jurídica o también denominada persona moral, no puede cometer delitos, pues al carecer de voluntad propia no encontramos el elemento del dolo en sus actuaciones, es decir, a las personas jurídicas no se les puede imponer penas de forma directa, mas no así a sus representantes y funcionarios, quienes son personas físicas con voluntad propia y por lo tanto son sujetos de dolo.

La infracción fiscal no alcanza el grado de antijuridicidad que se requiere para considerarlo ilícito penal; y más cuando no existe una clara frontera entre las infracciones fiscales que dan lugar a la multa y las que dan lugar a la imposición de penas privativas de libertad.

El Derecho Penal no debe usarse como instrumento recaudatorio, sino que esta función le corresponde a la Administración Pública.

No hay una conciencia fiscal para evitar el delito. Si la pena no evita la consumación del delito, el Derecho Penal pierde eficacia como instrumento efectivo de evitar conductas delictivas. El ciudadano perderá el temor que el sentimiento popular reserva hacia las figuras del delito y de la pena. La evasión fiscal esta tan generalizada que sería prácticamente imposible sancionarla penalmente, ni siquiera la minoría.

### **1.1 DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO FISCAL Y EL DERECHO PENAL**

El establecer las diferencias principales entre el Derecho Fiscal y el Derecho Penal en torno a las infracciones fiscales resulta enredado, pues el contenido del injusto es el mismo en ambos ilícitos, pero el mismo hecho cometido en ocasiones subsiste como mero ilícito administrativo y en otras como un delito.

En el sistema fiscal mexicano el legislador no establece una diferencia de carácter esencial entre ambos ilícitos, de ahí que exista un trato desigual para algunos contribuyentes, pues a algunos solo les es aplicada la sanción económica, mientras que a otros tantos adicionalmente se les pena con la privación de la libertad corporal.

Las normas jurídico-penales no están separadas del orden moral y de las concepciones culturales ni son tampoco órdenes independientes de un

déspota caprichoso, que podían tener ese contenido o cualquier otro, sin que encuentren su sustento en la convicción popular sobre lo justo y lo injusto.

La cuestión de si la esencia del delito reside en la desobediencia o en su contrariedad al valor y en su lesividad social, debe responderse por consiguiente, en el segundo sentido.

## **1.2 RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS**

La vigencia de leyes tributarias no es más que un conflicto de aplicación de las leyes en el tiempo.

El artículo 6º del Código Fiscal De La Federación dice que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”, precepto derivado del artículo 14 constitucional que establece que “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, pero el problema se presenta cuando la autoridad hacendaria aplica retroactivamente las leyes fiscales en perjuicio del particular, no al aplicar retroactivamente la ley en sí misma en forma directa, sino que el encargado de aplicarla le dé esos efectos.

El resultado ha sido inseguridad jurídica que opera en menoscabo del cumplimiento de las leyes tributarias. Se le da al particular una cierta justificación moral para evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias provocando una evasión masiva en todos los órdenes económicos con las consecuencias que esta actitud genera en la vida del país, es decir, un detrimento directo sobre el erario público.



La retroactividad de una ley no puede darse cuando se trate de normas jurídicas relacionadas con el nacimiento y la cuantificación de una obligación tributaria, mientras que si se trata de normas de procedimiento pudiera aplicarse la retroactividad. En este sentido podemos partir de la idea de que una ley es retroactiva cuando afecta derechos adquiridos con una ley anterior, y no será retroactiva cuando afecte simples expectativas de derecho, en otras palabras, existirá retroactividad cuando una ley nueva afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o facultades que ya fueron adquiridas.

### **1.3 LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.**

En la relación jurídica tributaria se presentan dos sujetos.

El sujeto activo en la comisión de un delito es la persona que en forma individual o conjuntamente con otras realiza la comisión u omisión sancionada, como lo establece el artículo 108 y 109 del código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes por excelencia, son los sujetos activos, personas naturales o jurídicas respecto de las cuales se verifica el hecho imponible y nace la obligación que atiende o debe atender a su capacidad económica, ya que la prestación genuina del contribuyente consiste en dar dinero en calidad de tributo.

El concepto de contribuyente es útil para identificar al auténtico obligado a contribuir con las cargas públicas, este sujeto viene determinado por la ley, de manera que la utilización de representantes no le hace perder su condición.

.

El sujeto pasivo en la comisión de un delito fiscal es el Fisco Federal, siendo así el Código Fiscal de la Federación que en su artículo 108 menciona que el agravio en el delito de defraudación fiscal lo es en perjuicio del fisco federal.

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

El Código Fiscal de la Federación no hace mención directa de que las llamadas personas morales puedan cometer delitos de carácter fiscal, en virtud de que solo las personas y las figuras jurídicas pueden cometer un delito, en este caso se señalan como presuntos responsables a sus representantes legales, directivos y a quienes intervienen en la comisión de un delito de carácter fiscal. No penaliza expresamente a las personas que realizan actividades comerciales o de servicio de manera informal, es decir, aquellas que se encuentran en lo que se conoce como economía o comercio informal.

Sin embargo la legislación contempla a la responsabilidad solidaria, que es aquella que se comparte con el contribuyente directo o principal y se tiene como propia, es decir, si el contribuyente directo o principal obligado a cumplir con alguna obligación fiscal o con el pago de alguna contribución no lo hace, estará obligado a cumplirla o a pagarla el responsable solidario. Esta responsabilidad solidaria deriva de la relación jurídica que tenga con el responsable directo o principal, entre otras, pueden ser las siguientes:

- Ser socio o accionista del contribuyente que en este caso sería este último una persona moral.

- Ser el apoderado o representante legal.
- Tener el cargo o función de administrador o de Dirección.
- Ser el contador e intervenir presuntamente en la comisión de un delito de carácter fiscal.
- Ser el retenedor de alguna contribución a cargo del contribuyente directo o principal.
- Ser el tutor en caso de menores de edad o incapaces.
- Tener un nombramiento de Albacea o de heredero otorgado por el testador.
- Ser heredero legítimo cuando no se hizo testamento.
- Ser copropietario de algún bien.
- Tener nombramiento de comisario.

El contribuyente es el único responsable de incumplir con el pago de las contribuciones y, por tanto, sobre él recaerán las disposiciones de carácter penal. Esto significa que la responsabilidad directa en el delito de defraudación fiscal recae en el contribuyente, que es la Persona Física o Moral que omite parcial o totalmente el pago de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Cuando el Código Fiscal de la Federación habla de terceros involucrados en beneficios indebidos, se refiere a los contadores y auditores. En muchas ocasiones se ha mencionado a los contadores y a los auditores como coparticipes en la comisión de los delitos fiscales.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación menciona que los responsables de los delitos fiscales son quienes:

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

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo

V. Induzcan dolosamente a otro para cometerlo

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, en cumplimiento de una promesa anterior

De igual forma, el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación indica que es responsable de encubrimiento de delitos fiscales quien sin previo acuerdo y sin haber participado directamente en el delito, después de su ejecución cometa los siguientes actos:

I. Con ánimo de lucro, adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito, presuma su legítima procedencia o ayude a otros a alcanzar los mismos fines

II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad, o bien que oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito u asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo

Estos encubrimientos se sancionarán con una pena que va de tres meses a seis años de prisión. Por lo antes mencionado, para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa de manera conjunta, por lo cual tendrá que haber un beneficio indebido que se refleje en el aumento del patrimonio del contribuyente, del contador o del dictaminador o asesor fiscal, o en su defecto que se demuestre su participación en el delito.

Ahora bien, en cuanto a la obligación tributaria, es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica, que no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, que mientras no se realice el supuesto normativo establecido en ella, no se producirán consecuencias

jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad. Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes.

La obligación jurídico-tributaria puede ser de dar, hacer, no hacer y de tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado un supuesto previsto en la norma, lo cual no es muy diferente a la obligación en general. Hay una tendencia muy fuerte a separar con la clasificación de principales y accesorias, a las obligaciones de carácter sustantivo con las de carácter formal.

Por su naturaleza formal podemos ver que la obligación fiscal puede ser de la siguiente manera, es decir de hacer, no hacer o tolerar como las siguientes:

- 1.- Proporcionar un informe o declaración (hacer).
- 2.- La abstención, la no realización de una conducta (no hacer).
- 3.- Un visita de inspección (tolerar).

Desde mi punto de vista no es muy adecuado, porque esto significa que principalmente se está observando cómo obligación principal lo que es el dar o a la obligación sustantiva, dirigida a la recaudación y se deja en segundo plano las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que son de carácter formal, es decir aquellas que no son dedicadas a la recaudación precisamente y desde mi punto de vista estas son tan importantes como las de naturaleza sustantiva, es por eso que no considero adecuado el nombre de secundarias y el hecho de llamarlas accesorias, indica dependencia, de lo

que se desprende que, si esto fuera cierto no existirían sin que la principal nazca.

## **CAPITULO II. LA INFRACCION ADMINISTRATIVA Y EL DELITO FISCAL.**

### **2.1 LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA.**

En México la doctrina y la legislación fiscal no han establecido con claridad la diferencia entre una infracción de carácter administrativo y la conducta considerada delictiva y sancionada como tal.

La doctrina señala que “infracción, significa quebrantamiento de la ley o pacto. Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.”

El Código Fiscal de la Federación distingue entre una infracción administrativa y un delito tributario dentro de los ordenamientos correspondientes, pero no define las características que permitan diferenciar la conducta que da lugar a la infracción y la existencia de un delito tributario.

El capítulo 1 del título IV del Código Fiscal de la Federación en los artículos 70 a 91, hace referencia a las infracciones pero sin definir las, únicamente establece los supuestos y las conductas de infracción, las que pueden ser por acción u omisión. En tanto que los artículos 92 a 115 del mismo título, capítulo II del citado código establecen las disposiciones relativas a los delitos fiscales.

Las conductas que dan lugar a una infracción son similares a las que se encuentran tipificadas en la comisión de delitos. Entonces llegamos a la pregunta de ¿Cuál es el criterio de la autoridad administrativa, léase Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para distinguir entre una infracción y un delito?, es decir, ¿en donde la autoridad puede hacer uso de su poder sancionador imponiendo una multa de carácter administrativo y en cual formulará una querrela penal, por haber contravenido una norma similar en ambos casos?

Algunas de las teorías para distinguir entre las infracciones de los delitos se agrupan de acuerdo a la naturaleza de los elementos básicos que utilizan para hacer la diferenciación es una creación política que protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de esos derechos. Conforme a la antijuridicidad, esta teoría considera que, el delito atenta contra la moral o contra el derecho natural, en tanto que en la infracción se busca evitar la conducta ilícita por razones de conveniencia para el Estado.

El delito supone la producción de un daño, o la intención de producir, a diferencia de la infracción, que solo implica un peligro no deseado por el Estado, y se presenta aun sin el ánimo del infractor.

Considerando la culpabilidad, hay tres teorías a destacar en torno a este elemento.

*“La teoría cualitativa, que señala que en las infracciones el dolo se presume sin que se admita prueba en contrario, por lo que la misión del juzgador se reduce a probar objetivamente la violación a la norma, lo cual no ocurre en materia de delitos.*

*La teoría cuantitativa se desentiende de la esencia de ambos ilícitos, pues considera que la infracción es una violación a reglas de conducta de poca importancia para la conservación del orden social, en tanto que en el delito la gravedad del ilícito es mucho mayor, o lo que es lo mismo, la infracción es un delito pequeño.*

*Por último, la teoría que considera que la diferencia está en la apreciación del legislador quien, por razones circunstanciales y de necesidades sociales delimita el campo de la infracción y la esfera del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la*



*legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos”.*<sup>2</sup>

Algunos criterios útiles para esclarecer esta cuestión pueden ser:

- La infracción se sanciona generalmente por una autoridad administrativa subordinada, mientras que el delito lo sanciona el Poder Judicial a través de sus tribunales en forma independiente.
- El acto u omisión que da lugar a la infracción viola disposiciones de carácter administrativo, por ejemplo, leyes, reglamentos, circulares. El delito vulnera normas del derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio, etc.
- La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos.
- Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir.
- La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que en el delito priva de la libertad.

---

<sup>2</sup> DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*. 2ª ed. Limusa, México, 1986, p. 138

## 2.2 EL DELITO FISCAL.

El delito es “el acto u omisión que sancionan las leyes penales.” Esto de conformidad con lo que ordena el artículo 7° del Código Penal Federal. Si analizamos el Código Fiscal de la Federación, 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 Código Penal Federal 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 Código Penal Federal 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 Código Fiscal De La Federación, el cual es el ordenamiento fiscal que estipula qué conducta podría ser considerada como delito, y sus correspondientes sanciones.

Toda disposición penal es creada con la finalidad de proteger aquello que la sociedad ha considerado como de sumo valor<sup>3</sup>. 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 tributaria, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial; más bien, es el interés público es el que se protege. En efecto, por mandato constitucional es deber de los mexicanos aportar 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 efectuar dicho tributo a los gastos públicos, es de interés nacional; ya que con los ingresos que se lleguen a recolectar, 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 aportar con los gastos públicos es considerado como una infracción –dicho en lato sensu- extremadamente grave; de tal manera que esta falla, en nuestro Derecho, es considerada como un delito.

En el caso de la tentativa, 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

---

<sup>3</sup> VERA GÓMEZ, Carlos. *La acción penal en materia fiscal*. P. 16 en [http://amoxcalli.leon.uia.mx/epikeia/numeros/04/epikeia04-accion\\_penal\\_en\\_materia\\_fiscal.pdf](http://amoxcalli.leon.uia.mx/epikeia/numeros/04/epikeia04-accion_penal_en_materia_fiscal.pdf) 10/oct/2012

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 Código Fiscal De La Federación 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.

El artículo 99 del Código Fiscal De La Federación establece que *“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 mejor comprender 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.

### **CAPITULO III. GENERALIDADES DE LOS DELITOS FISCALES.**

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.

Con relación a los sujetos responsables de la comisión de un delito de carácter fiscal, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación dispone que son responsables de delitos fiscales quienes:

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

#### **3.1 RESPONSABLES SOLIDARIOS.**

La responsabilidad solidaria es aquella que se comparte con el contribuyente directo o principal y se tiene como propia, es decir, si el contribuyente directo o principal obligado a cumplir con alguna obligación fiscal o con el pago de alguna contribución no lo hace, estará obligado a cumplirla o a pagarla el responsable solidario. Esta responsabilidad solitaria deriva de la relación jurídica que tenga con el responsable directo o principal, entre otras, pueden ser las siguientes:

- Ser socio o accionista del contribuyente que en este caso sería este último una persona moral.
- Ser el apoderado o representante legal.
- Tener el cargo o función de administrador o de Dirección.
- Ser el contador e intervenir presuntamente en la comisión de un delito de carácter fiscal.
- Ser el retenedor de alguna contribución a cargo del contribuyente directo o principal.
- Ser el tutor en caso de menores de edad o incapaces.
- Tener un nombramiento de Albacea o de heredero otorgado por el testador.
- Ser heredero legítimo cuando no se hizo testamento.
- Ser copropietario de algún bien.
- Tener nombramiento de comisario.

### **3.2 DELITOS ESPECIALES**

El delito especial es aquel que se encuentra definido y sancionado en una ley especial, es decir, se regula fuera del Código Penal Federal.

Son delitos especiales en virtud de que no los contempla el código penal federal, sino una ley especial, con fundamento en el artículo 6° del mismo código penal, que establece:

*“Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero si 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.

Con base en lo anterior, la ley especial que regula y sanciona los delitos de carácter fiscal es el Código Fiscal de la Federación.

Miguel Ángel García Domínguez en su obra *Los Delitos Especiales Federales* hace un análisis de este tema:

*“El código penal no agota todo el contenido del derecho penal; en el sistema jurídico mexicano existe un enorme número de normas extravagantes en relación con el código penal, los cuales constituyen un complejo heterogéneo al que se suele denominar delitos especiales o derecho penal especial.*

*A partir de la realidad legislativa, suele considerarse que el derecho penal especial está constituido por una serie de orbitas de especialidad jurídica, cuya necesidad nace de exigencias prácticas y teóricas que representan modalidades de los principios generales del derecho penal. Por consiguiente, se dice, las distintas áreas que existen en este campo vendrían a ser ramas especiales del derecho penal, es decir, que se está en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades sui generis. Se trataría de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular.”<sup>4</sup>*

Para que los delitos especiales sean considerados eficaces se deben de considerar los siguientes requisitos:

- a) Que las conductas tipificadas por la ley sean producto de una realidad, es decir, que el legislador no solo pretenda sancionar una conducta que tal vez nunca se realice, sino por el contrario, debe legislar y sancionar de conformidad con la frecuencia que se presenta la

---

<sup>4</sup> GARCIA Domínguez, Miguel Ángel. *Los delitos especiales federales*. Trillas, México 1987.



conducta delictiva, su gravedad y con el propósito de evitar que se continúe o se incremente su comisión, describiendo en forma precisa y exacta cual es la conducta que es considerada punible, así como la sanción respectiva en una sanción especial, que en el tema que nos ocupa es el Código Fiscal Federal.

- b) Que sean realizadas por el agente, ubicándose en forma precisa y exacta a la conducta prevista por la ley especial.
- c) Que la autoridad fiscal presente la querrela correspondiente.
- d) Que el Ministerio Público considere que existen elementos suficientes para presumir la comisión de un delito de carácter fiscal.
- e) Que el jugador sancione con las penas aplicables al caso al comprobar que el agente se ubica en los supuestos previstos por la ley y merece ser sancionado con penal corporal.

### **3.3 LOS DELITOS FISCALES EN PARTICULAR**

El catálogo de los delitos de índole fiscal lo establece el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal De La Federación, y en especial del 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

a.- Contrabando y delitos equiparables al contrabando

El tipo penal se encuentra establecido en el artículo 102 del Código Fiscal De La Federación. No es nuestro interés realizar una transcripción de los artículos del Código Tributario que enumeran los delitos fiscales, ya que lo considero sumamente ocioso; razón por la cual sólo me referiré a aquellos aspectos que considere de interés.

Por tal motivo, las tres fracciones de las que está compuesto el numeral antes citado, establecen las diferentes variantes del tipo penal.

Además, 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 rebasa de

\$100,000.00 o del 10% 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 dieciocho 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 cinco supuestos que marca dicho numeral. Éstos se refieren a la importación temporal de mercancías.

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

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,<sup>5</sup> de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado*

---

<sup>5</sup> Este artículo de la Ley Aduanera se refiere a todas aquellas importaciones temporales que se realizan, de aquellas mercancías que son destinadas a un proceso de elaboración, transformación o reparación, y que serán exportadas conforme a un programa autorizado por la Secretaría de Economía.

*ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.*<sup>6</sup>

*XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal.*<sup>7</sup>

*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*

---

<sup>6</sup> En muchas ocasiones, una persona puede cometer algún delito de índole fiscal, sin la menor intención. La mayoría de las veces es por ignorancia de la ley. Lo que establece esta fracción es importante destacar, ya que cuando se vaya a realizar este tipo de negocios jurídicos, tales como el cambio de denominación de la sociedad, o la fusión o escisión, es importante redactar correctamente el acta de asamblea en donde se acordó lo conducente, y autorizar la fecha en la cual surtirán efectos legales los acuerdos a los que lleguen en esas asambleas.

<sup>7</sup> Es probable cometer errores y provocar que la conducta de la persona, encuadre en la hipótesis normativa, como podría ser este caso, es por eso que hay que tener un cuidado pormenorizado sobre los programas.

*Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.*

*XVIII. Se omite realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.”*

## **CAPITULO IV. DELITOS MÁS FRECUENTES.**

### **4.1 DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

El delito de defraudación fiscal lo comete “quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

Además del caso genérico de defraudación fiscal, la regulación establece una serie de calificativas al delito y otras conductas consideradas como equiparables a la defraudación fiscal.

En el delito de defraudación fiscal, la persona que lo comete tiene la intención de conducirse con falsedad, valiéndose de maquinaciones y artificios contra el fisco en aras de encubrir la omisión del pago total o parcial de alguna contribución, o bien, obteniendo un beneficio indebido. Se engaña pretendiendo que las obligaciones fiscales se cubrieron de manera correcta u ocultando que cierto beneficio no le corresponde.

Este delito se comete necesariamente de forma dolosa, esto es, el contribuyente, teniendo pleno conocimiento de lo que hace, utiliza los medios necesarios para presentar hechos falsos como verdaderos o

bien, para tomar ventaja del fisco en caso de que éste se encuentre en estado de error.

### **Elementos del delito**

Los elementos de la defraudación fiscal son los siguientes:

- Aprovechamiento
- Uso de engaño de errores

PARA

- Obtener un beneficio indebido
- Omitir total o parcialmente el pago de una contribución con perjuicio del fisco federal

Art. 108, Código Fiscal de la Federación.

El engaño del que se valga el contribuyente para la comisión del delito o el tipo de error del que se aproveche el contribuyente, dependerá de la contribución de que se trate, pues esto atiende a: el hecho o situación que genera cada contribución, quién la calcula, cómo se calcula, qué documentos se utilizan para su pago, cómo se paga, cuándo se paga.

•El tipo penal establecido en el artículo 108 del Código Fiscal De La Federación se refiere a toda contribución, por lo tanto incluye a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. La omisión en cualquiera de estos conceptos será constitutivo del delito de defraudación fiscal.

•La omisión total o parcial de alguna contribución se refiere, indistintamente, a los pagos provisionales o definitivos, o al impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

- Tratándose de operaciones con recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero), igualmente se presume que se cometió el delito de defraudación fiscal e incluso se pueden perseguir simultáneamente ambos delitos.
- El segundo supuesto para la comisión de la defraudación fiscal es el obtener un beneficio indebido. Este caso se puede presentar, por ejemplo, si el fisco efectúa una devolución errónea de impuestos sin que el contribuyente aclare o devuelva dicha cantidad o si un contribuyente solicita la devolución de impuestos de forma engañosa.
- El delito de defraudación fiscal se consuma en el momento en que se omite pagar la contribución correspondiente. Por ejemplo, cuando se presenta la declaración al fisco federal en la que se utilizan engaños para omitir el pago de contribuciones.
- Si las autoridades fiscales no han descubierto la omisión o el perjuicio, o bien, no se ha realizado ninguna gestión para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, el contribuyente cubre las contribuciones omitidas, junto con sus recargos y actualizaciones, entonces no se formulará querrela por la comisión del delito de defraudación fiscal.

### **Penas**

- Si se conoce el monto de lo defraudado, se establecen tres tipos de sanciones dependiendo de la cantidad defraudada. Las penas van de tres meses a nueve años de prisión.
- Si se tiene la certeza de que se omitieron ciertas contribuciones, pero no se tienen elementos para determinar su monto, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

- La regla consiste en sumar todas las contribuciones omitidas en un ejercicio fiscal. Así, si se omitieron distintas contribuciones, todas estas se acumularán para determinar la pena.

- Si las conductas sancionadas ocurrieron durante los pagos provisionales y posteriormente en la declaración anual, en principio no podrían seguirse procesos penales por cada uno de dichos actos. En este supuesto, tampoco se podrán sumar las omisiones en los pagos provisionales a las omisiones en el pago anual definitivo, en tratándose de un mismo impuesto, pues las cantidades omitidas se estarían contabilizando dos veces.

### **Calificativas**

La legislación establece que la pena por el delito de defraudación fiscal se incrementará en una mitad cuando el delito se origine bajo ciertas circunstancias:

- Usar documentos falsos.
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- Manifestar datos falsos para obtener la devolución o compensación de contribuciones que no le corresponden.
- Omitir la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen.
- Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- No llevar registros contables o asentar datos falsos en ellos.

Cabe señalar que de la redacción del artículo 108 del código fiscal de la federación se entiende que tales circunstancias deben presentarse antes de que el delito se consume. En estos términos, si se presentan una vez configurado el delito, no podrán ser calificativas de la defraudación fiscal.



## **Conductas equiparables**

Hay una serie de conductas que se consideran equiparables al delito de defraudación fiscal y que se sancionan con las mismas penas que éste.

Tales conductas están previstas en el artículo 109 del Código Fiscal De La Federación y son:

I. Consignar en las declaraciones fiscales: deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

Para las personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, cuando realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no comprueben a la autoridad fiscal el origen de dicha discrepancia.

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

III. Beneficiarse sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal.

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

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

Los delitos contemplados como equiparables, al igual que el genérico de la defraudación fiscal, sólo permiten una comisión dolosa (querer y conocer el resultado típico). Ahora bien, el engaño o aprovechamiento

de errores constituyen elementos exigidos por el delito de defraudación fiscal, no siéndolo así para los equiparables, salvo el caso de las fracciones I y III antes citadas, ya que las demás fracciones hacen referencia a diversas hipótesis en las que no se exige el engaño.

#### I. Deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos

Se refiere al delito de defraudación fiscal realizado de manera específica en las declaraciones fiscales y se comete cuando en tales declaraciones se presentan deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados. Para este supuesto deben considerarse los siguientes aspectos:

- Deducciones falsas: se trata de aquellas deducciones que realiza una persona, las cuales no son reales o verdaderas, esto es, derivan de simulaciones. Caso distinto es el de las deducciones improcedentes, en donde sí sucedieron los actos que les dieron lugar, pero el contribuyente no cuenta con los comprobantes necesarios para acreditarlas, en este segundo caso no se configura el delito.
- Puede darse el caso en el cual el contribuyente realice deducciones falsas pero que éstas no generen la omisión en el pago de contribuciones.

En este supuesto no se comete delito alguno, pues no se obtiene ningún beneficio, ni se causa ningún perjuicio al fisco.

- Ingresos acumulables: las autoridades fiscales deberán precisar si se trata o no de ingresos acumulables en términos de la Ley del ISR, pues las personas físicas no están obligadas a acumular todos sus ingresos para la determinación del impuesto anual.

Sobre este tema resultan relevantes las siguientes tesis del PJJ:

Fraude fiscal genérico es un delito distinto al delito equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal De La Federación.

- El delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal De La Federación es un delito distinto al delito de defraudación fiscal equiparado contenido en el artículo 109, fracción I del propio Código, con características y elementos propios y diversos entre sí. Por tanto, no es posible considerar que se trata del mismo delito con grados distintos.

- Para que se actualice el delito previsto por el artículo 109, fracción I se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley.

- Por su parte, el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona, con uso de engaños o al aprovechar errores, omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma.

Defraudación fiscal equiparada, cuando se trata de una persona moral:

- Para que se configure este delito, basta que materialmente en las declaraciones fiscales presentadas se consignen deducciones falsas o ingresos menores a los realmente percibidos. Por tanto, para el caso de declaraciones presentadas a nombre y por cuenta de personas morales, comete el delito de defraudación fiscal equiparada quien despliegue la conducta señalada, independientemente de que tenga o no algún poder o facultad por parte de la empresa.

El delito de defraudación fiscal prevista en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal De La Federación, es un ilícito de mera conducta

- La consumación del delito previsto en esta fracción acontece cuando se consignan en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, sin que se requiera que se cause resultado alguno, por ejemplo, que se provoque alguna afectación al fisco.

## II. Realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados

Este supuesto, que forma parte de la fracción I del propio artículo 109 del Código Fiscal De La Federación, aplica únicamente para las personas físicas que en términos de la Ley del ISR perciban ingresos por:

- a) dividendos;
- b) honorarios o en general por prestar un servicio personal independiente; o,
- c) actividades empresariales.

El delito equiparable a la defraudación fiscal se comete cuando la persona física realice, en un ejercicio fiscal, erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no pueda comprobarle a la autoridad fiscal el origen de dicha discrepancia.

## III. Omitir contribuciones retenidas o recaudadas

Se considera como delito equiparado a la defraudación fiscal y se sanciona con las mismas penas, a quien omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. En relación con este ilícito deben considerarse los siguientes aspectos:

- La persona que retenga o recaude debe estar obligado por alguna norma a realizar tales actividades.
- Debe acreditarse que la persona efectivamente retuvo o recaudó determinadas cantidades por concepto de contribuciones.
- El no recaudar o retener contribuciones no es constitutivo de delito, a pesar de que se tenga la obligación de hacerlo y que se sea responsable solidario por tales cantidades ante el fisco.
- La conducta delictiva consiste en una omisión: no enterar al fisco las cantidades recaudadas o retenidas en los plazos que establezca la legislación.
- Por lo anterior, el retenedor o recaudador debe observar en términos de la ley, cómo y cuándo debe enterar las contribuciones al fisco.
- El delito se comete en el momento en que transcurre el plazo para enterar las contribuciones, sin que se efectúe dicho entero. No es necesario que se realice algún otro acto.
- Por esta razón no hay lugar a la tentativa de delito, ya que por el simple vencimiento del plazo establecido en la ley para el entero de las cantidades retenidas o recaudadas, se configura la ilicitud.

Este caso de defraudación fiscal equiparada, puede causar confusión en relación con la calificativa del delito genérico que se refiere a la omisión de contribuciones retenidas y recaudadas. Este tema le ha sido planteado al PJJF, quien lo ha resuelto de la siguiente manera:

Defraudación fiscal. Omisión de contribuciones retenidas o recaudadas

El artículo 109, fracción II, del Código Fiscal De La Federación establece que:

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

...

*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."*

Por su parte, el artículo 108, sexto párrafo, inciso e), del propio ordenamiento dispone: "El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando se originen por:

[...]

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas."

El artículo 108 del Código Fiscal De La Federación establece una circunstancia agravante del tipo penal y señala que el ilícito se origina por omitir contribuciones retenidas o recaudadas, mientras que el tipo penal previsto en el artículo 109, fracción II del mismo ordenamiento, se actualiza por haber retenido o recaudado contribuciones y no enterarlas al fisco federal dentro de los plazos de ley.

La aparente similitud de ambos artículos obliga a realizar una interpretación armónica (y no gramatical), a partir de considerar que el artículo 108, inciso e) es una circunstancia agravante tanto del delito genérico de defraudación fiscal previsto en el artículo 108, como de los casos equiparables a dicho delito previstos en el artículo 109, ambos del Código Fiscal De La Federación.

En el artículo 108, inciso e) se estableció un nuevo supuesto de calificación del delito de defraudación fiscal (artículo 108) y conductas que se

le asimilan (artículo 109), cuando los contribuyentes realicen la conducta delictiva respecto de contribuciones retenidas o recaudadas, ya que ello, por sí solo, evidencia el actuar doloso del sujeto activo, incrementándose así la sanción, pues lesiona gravemente al fisco federal.

Así, la calificativa prevista en el artículo 108, inciso e) se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en el propio artículo 108 y 109, y cobrará aplicación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.

#### IV. Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal

Otro de los supuestos del delito equiparable a la defraudación fiscal se configura

cuando una persona física o moral se beneficie sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal. Este caso supone la presencia del engaño por parte de quien comete el delito, al igual que sucede en el delito genérico.

#### V. Simular actos o contratos obteniendo un beneficio indebido

Aquel contribuyente que simule uno o más actos o contratos obteniendo así un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal será sancionado con las penas del delito de defraudación fiscal.

#### vi. No presentar la declaración de un ejercicio

Este último caso se refiere a quien sea responsable por no presentar la declaración de un ejercicio por más de doce meses, dejando así de pagar las contribuciones correspondientes. Este delito exige que haya transcurrido el término de doce meses contado a partir de que se tiene la obligación de presentar la declaración anual.

Por ejemplo, una persona moral debe presentar su declaración anual para efectos del ISR dentro de los tres meses siguientes, contados a partir del último día del cierre del referido ejercicio fiscal. Así, si el plazo para presentar dicha declaración fenece el 31 de marzo del siguiente año, entonces será a partir de esa fecha que se contabilice el término de doce meses que exige el delito equiparable a la defraudación fiscal.

Por tanto, si la persona moral no presentó la declaración anual y no ha transcurrido el término de doce meses, no se habrá configurado el delito presentado en este apartado y el contribuyente estará sujeto únicamente a las sanciones administrativas que resulten procedentes.

#### **4.2 CONTRABANDO**

En términos del artículo 102, del Código Fiscal De La Federación, comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en los siguientes supuestos:

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

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



El Código Fiscal De La Federación señala entre las hipótesis del delito de contrabando el internar mercancías de zonas libres al resto del país, sin embargo, en la actualidad no existen zonas del territorio nacional que sean consideradas como zonas libres, por lo que dichos supuestos no son aplicables en la actualidad. A pesar de que la Ley Aduanera actual prevé la existencia de “zonas fronterizas” que serían equiparables a lo que antes se denominaba como “zonas libres”, en materia penal no es posible realizar ninguna clase de analogía por lo que, como antes lo señalamos, la hipótesis de contrabando relacionada con las zonas libres, no tienen aplicación alguna.<sup>8</sup>

En términos del artículo 14 de la Ley Aduanera: “Los recintos fiscales son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.

El Servicio de Administración Tributaria podrá otorgar concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales, en cuyo caso se denominarán recintos fiscalizados.”

Son varios los supuestos bajo los cuales puede cometerse el delito de contrabando. Las actividades bajo las cuales se comete este delito son: la importación y exportación de mercancías, y la extracción de éstas de los recintos fiscales o fiscalizados.

Para cada una de estas actividades, la legislación aduanera establece una serie de requisitos que deben observarse, y es el Código Fiscal De La

---

<sup>8</sup> TÓRRES PÉREZ, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, segunda edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 2001, pp. 72, 73.

Federación el que señala los elementos cuya omisión constituye un acto delictivo. Otro de los casos de contrabando ocurre cuando las mercancías en comento son de tráfico prohibido en términos de la legislación, como son los narcóticos, armas prohibidas, flora y fauna silvestre, entre otras.

## **TIPO PENAL DEL DELITO DE CONTRABANDO**

El delito de contrabando se configura cuando se incumplen ciertos requisitos a los que está sujeta la mercancía que entra al país (importación), a saber: a) el pago de contribuciones; b) el pago de cuotas compensatorias; y, c) el permiso de mi portación. El último de los supuestos se presenta cuando se introducen mercancías de tráfico prohibido. En el caso de la exportación de mercancías se aplican todos los supuestos antes mencionados, con excepción del pago de cuotas compensatorias, pues tales cuotas se limitan al caso de la importación de mercancías.

Existen otros requisitos, distintos de los enlistados para la importación y exportación de mercancías, algunos de ellos previstos en la Ley de Comercio Exterior, pero en caso de incumplimiento de éstos no se estará configurando el delito de contrabando.

## **PENAS**

Las penas previstas para el delito de contrabando se establecen en función de los requisitos de pago de contribuciones y cuotas compensatorias, de la presentación de los permisos correspondientes y de si se trata de mercancía prohibida.

Tales penas se clasifican en razón del supuesto bajo el cual se comete dicho delito, y se establecen reglas distintas para cada caso, tal como se expone a continuación:

- Omisión en el pago. Si la mercancía sólo paga contribuciones o sólo paga cuotas compensatorias, y éstas no exceden de \$500,000, o bien, si la mercancía paga tanto contribuciones como cuotas compensatorias, y ambas no exceden de \$750,000, se aplicarán de tres meses a cinco años de prisión.

Para el caso de que se excedan las cantidades antes mencionadas, la pena será de tres a nueve años de prisión.

- Si no se puede determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias que debían cubrirse, por ejemplo, porque no se localice la mercancía o por destrucción de la misma, entonces la pena será de tres a seis años de prisión.

- Permisos de la autoridad. Cuando se trate de mercancías que requieran permiso de autoridad competente, la pena será de tres a seis años de prisión.

- Mercancía de tráfico prohibido. Si la prohibición para importar la mercancía deriva de un decreto del Ejecutivo Federal, entonces la pena será de tres a nueve años de prisión. Si la prohibición deriva de otro ordenamiento, por ejemplo, de una ley o un tratado, entonces la pena será de tres a nueve años de prisión.

Puede darse el supuesto de que se realicen varias de las conductas prohibidas, por ejemplo que se trate de mercancía por la que hay que pagar alguna contribución para su importación y que adicionalmente se deba contar con el permiso de la autoridad. Al tratarse de un solo delito, sólo se aplicará la pena que resulte mayor.

## **PRESUNCIONES DE CONTRABANDO**

Existen ciertas circunstancias respecto de las cuales la legislación considera presuntivamente que se cometió el delito de contrabando, pues se estima que a través de ellas se pudieron haber introducido o extraído mercancías del país de manera ilícita.

En principio, no podrán imponerse las penas del contrabando por la simple realización de alguna de dichas actividades, sino que deberá acreditarse que efectivamente se omitió el pago de alguna contribución o cuota compensatoria, que no se presentó el permiso correspondiente o bien, que se trata de mercancías de tráfico prohibido.

## **CALIFICATIVAS**

La legislación prevé calificativas del delito de contrabando que se presentan, por ejemplo, cuando se ejerce violencia física o moral en las personas; cuando el delito se comete por lugares no autorizados para la entrada o salida del país de mercancías; cuando el autor del delito se ostente como funcionario público; y, cuando se realice utilizando documentos falsos. En los casos de calificativas, las penas se aumentarán de tres meses a tres años de prisión.

## **4.3 ELUSIÓN FISCAL.**

García Vizcaíno señala a 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

La elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

La elusión fiscal no es un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias. Al fin y al cabo por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación. Por ello no es de extrañar que traten de combatirla con todos los medios a su alcance.

En el sistema tributario mexicano el legislador realiza construcciones jurídicas que son verdaderas presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) varias se catalogan como ficciones fiscales, sirven como inhibidores de la aplicación de elusión fiscal, tal es el caso de la asociación en participación o bien del concepto de enajenación.

Es por ello que en los actos de elusión fiscal, más que en los de evasión al no ser objetivo el concepto entonces se tiene que acudir a los tribunales con la finalidad que sea esta institución quien emita el criterio que se aplica, si es o no correcto; en los últimos años, es pues un acto de ingeniería impositiva, que consiste en buscar la manera de eludir la carga tributaria, son aquellos contadores o abogados que encuentran dentro de la legalidad una disminución fuerte de los impuestos a enterar, sin embargo por ejemplo en la reducción de capital en específico, permite que haya aplicación de ésta por la falta de regulación a las formas que se presenta.

De manera conceptual la elusión fiscal fundamenta la planeación fiscal que está en cierta forma permitida en el artículo 25 de la CPEUM,<sup>48</sup> tratando de lograr la mínima carga fiscal para los contribuyentes, es decir, se busca no dejar de pagar los impuestos pero si administrarlos de manera eficiente para mejoras de las empresas y con ello se vean beneficiados, es por ello que lo que reiteradamente se señala en el marco teórico

Por último conviene señalar que la elusión fiscal no debe confundirse con la evasión fiscal, que sí es un delito.

## **CONCLUSIONES.**

La recaudación es una necesidad primordial del Estado, ya que su finalidad es el sostenimiento económico del mismo para llevar a cabo todas sus funciones.

Las autoridades fiscales se encuentran impedidas, por un lado, al utilizar la vía penal como 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.

No obstante, actualmente, 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.

Así las cosas, en tiempos de crisis como los que actualmente atravesamos, resulta imprescindible cuidar al máximo las actividades tanto de los particulares como de negocios y empresas, buscando cumplir a cabalidad con las obligaciones que la legislación fiscal impone a todo mexicano; y, en

caso necesario, buscar asesoría profesional que le asegure al particular o a la empresa no incurrir en ningún tipo de responsabilidad penal.



## **BIBLIOGRAFIA.**

- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*. 2ª ed. Limusa, México, 1986
- GARCÍA Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario Tomo II*. Lexis Nexis, 2005
- GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal*. Cárdenas Editor, México, 1982.
- MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano (19ª edición)*, ed. Porrúa, México, 2007.
- RÍOS Granados, Gabriela, *“El ilícito tributario”*, Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005.
- ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto. *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmatico jurídico penal*. Porrúa, México, 2004.

## **LIBROS ELECTRÓNICOS**

- FRANCO Ríos, Néstor. *Principio “non bis in ídem” en el derecho fiscal*. En <http://mascontrol.net/noticias/noticia07.pdf>
- GONZÁLEZ Zamora, José Luis. *El Auditor y su Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal*. En: [http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JGZ\\_re\\_sponsabilidades\\_del\\_auditor.pdf](http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JGZ_re_sponsabilidades_del_auditor.pdf)

- REZZOAGLI, Bruno Ariel. *Ilícitos Tributario. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal.* En <http://www.revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/download/13543/12888>
- RÍOS Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm.114, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm>
- RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. *Infracciones Y Delitos Fiscales.* En Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 82, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>
- ROJO Chávez, Sixto. *Delitos e infracciones en materia fiscal.* En [http://www.queretarotca.com/tca/admon\\_publica/lis\\_acu/diplomado/16.%20Delitos%20e%20Infracciones%20en%20Mat%20Fiscal.pdf](http://www.queretarotca.com/tca/admon_publica/lis_acu/diplomado/16.%20Delitos%20e%20Infracciones%20en%20Mat%20Fiscal.pdf)
- VERA Gómez, Carlos. *La acción penal en materia fiscal.* En: [http://amoxcalli.leon.uia.mx/epikeia/numeros/04/epikeia04-accion\\_penal\\_en\\_materia\\_fiscal.pdf](http://amoxcalli.leon.uia.mx/epikeia/numeros/04/epikeia04-accion_penal_en_materia_fiscal.pdf)
- ZÚÑIGA Rodríguez, Everardo. *Asuntos fiscales / Irretroactividad de la Ley,* En <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/173388.asuntos-fiscales>

## **MEDIOS ELECTRÓNICOS.**

*DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.* Universidad de Sonora

- <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/19612/Capitulo1.pdf>
- <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/19612/Capitulo2.pdf>