



Universidad Autónoma de Querétaro  
Facultad de Derecho  
Maestría en Derecho Fiscal

"Los Delitos Fiscales"

**TESIS**

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de  
Maestro en Derecho Fiscal

**Presenta:**

Lic. Miguel Angel Feregrino Feregrino

**Dirigido por:**

M. en D. Agustín Alcocer Alcocer

**SINODALES**

M. en D. Agustín Alcocer Alcocer  
Director

M. en D. José Enrique Rivera Rodríguez  
Secretario

M. en D. Martha Elena Soto Obregón  
Vocal

M. en D. Mario Espinosa Caballero  
Suplente

M. en C. Rigoberto Franco Cedillo  
Suplente

M. en D. Agustín Alcocer Alcocer  
Director de la facultad de Derecho

Firma

Firma

Firma

Firma

Firma

Dr. Sergio Quesada Aldana  
Director de Investigación y  
Posgrado

Centro Universitario  
Querétaro, Qro.  
Abril del 2004  
México

No. Adq. 469067  
No. Título \_\_\_\_\_  
Clas. T5  
D343.8  
F349d  
\_\_\_\_\_

Santiago de Querétaro Qro., Noviembre 3 del 2003.

**Tesis: “Los Delitos Fiscales”**

**“Resumen”**

*Como en la Tesis lo cito y a manera de antecedente cabe mencionar, que desde que el hombre existe en comunidad surgen nexos de convivencia social y necesidades de carácter colectivo. Para dar satisfacción a estas necesidades se hace indispensable la participación de todos los individuos en su conjunto; por un lado la recolección de tributos por parte del Estado, y por el otro, la aportación de los mismos por parte de la comunidad.*

*Pero que pasa si un individuo o grupo social no quiere aportar lo que le corresponde a manera de impuestos (ya traído a nuestros días); pues considero que las necesidades económicas del Estado para proporcionar los servicios necesarios indispensables a los gobernados no serán satisfechas y por ende tampoco lo serán dichos servicios necesarios para el desarrollo de la sociedad.*

*Por lo anterior es que resulta necesaria la existencia no solo de ordenamientos jurídicos que normen las conductas ilícitas de los gobernados en materia tributaria, sino que dichos ordenamientos jurídicos deben ser lo mas claro posible; es decir, independientemente de su existencia, ésta debe ser acorde a la realidad en que se vive, acorde a la claridad, transparencia y simplificación que los órganos de autoridad necesitan y los gobernados queremos.*

*Por ello, y toda vez que considero que ante la comisión de un ilícito existe por un lado en tratándose de delito fiscal la aplicación del Código Fiscal de la Federación, y por el otro tratándose de delito federal del fuero común la aplicación del Código Penal Federal, es que sugiero en la presente Tesis especialmente: “la incorporación de un capítulo dentro del Código Penal Federal, relativo a los delitos fiscales...”, pues considero que el Derecho Penal Federal es uno solo y no debe existir paralelo a este el Derecho Penal Fiscal Federal, sino que éste último en tratándose de delitos debiera existir como un capítulo especial dentro del primero inclusive en el mismo ordenamiento jurídico.*

## SUMMARY

As mentioned in my thesis, and as a background element, it should be pointed out that ever since man has lived in communities, ties of social interaction and needs of a collective nature have developed. To satisfy these needs, the participation of individuals as a whole is indispensable; on the one hand the collection of tribute by the State, and on the other, the payment of this tribute by the community.

But what happens if an individual or social group does not want to contribute what falls to him/it in the way of taxes (bringing this up to date)? It is my opinion that the economic needs of the State, necessary to provide indispensable services to its citizens, will not be met and, as a result, neither will those services necessary for the development of society.

Due to the above, legal ordinances governing the illicit conduct of its citizens in tax matters are needed, and these ordinances must be as clear as possible. In other words, in addition to the existence of these ordinances, they must be in accord with the reality in which we live, with clarity transparency and simplification which the authorities need and the citizens want.

As a result, and considering that given the commission of an illicit act, on the one hand the Federal Tax Code is applied and on the other, when there is the commission of a federal offense of the common jurisdiction, the Federal Penal Code is applied. I particularly suggest in this thesis: "the inclusion of a chapter in the Federal Penal Code covering tax offenses..." since, in my opinion, the Federal Penal Law is one, and there should not be a Federal Penal Tax Law parallel to it. The latter, when dealing with offenses, should exist as a special chapter within the former, inclusive in the same legal ordinance.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
CAPITULO 1 : LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	6
1.1 Definiciones de la relación jurídico tributaria.....	7
1.2 La obligación tributaria.....	9
1.2.1 Características de la obligación tributaria .....	12
1.2.2 El hecho generador de la obligación .....	14
1.2.3 Nacimiento de la obligación tributaria .....	16
CAPITULO 2 : LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	18
2.1 Los sujetos activos.....	19
2.2 Los sujetos pasivos .....	25
2.3 La capacidad .....	28
2.4 El domicilio.....	29
CAPITULO 3: CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA .....	32
3.1 Las infracciones.....	34
3.2 Delitos.....	38
3.3 Facultad sancionadora .....	39
CAPITULO 4 : LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	41
4.1 Definición de los delitos.....	42
4.1.1 Definición de los delitos tributarios.....	44
4.2 Sujetos responsables de los delitos tributarios.....	45
4.3 Procedencia penal por delitos tributarios .....	47
CAPITULO 5 : LOS DELITOS EN PARTICULAR.....	51
5.1 Encubrimiento .....	53
5.2 Contrabando .....	56
5.2.1 Presunciones de contrabando.....	59
5.2.2 Equiparaciones de contrabando.....	62
5.2.3 De las calificativas.....	68

5.3	<i>Defraudación fiscal</i> .....	71
5.3.1	<i>Delito calificado de defraudación fiscal</i> .....	72
5.3.2	<i>De las equiparaciones</i> .....	76
5.4	<i>Delitos relativos al registro federal del contribuyentes</i> .....	78
5.5	<i>Delitos diversos</i> .....	81
5.6	<i>Delitos de depositarios o interventores</i> .....	83
5.7	<i>Delitos por destrucción de aseguramiento y alteración de máquinas registradoras</i> .....	84
5.8	<i>Delitos por orden o practicas de visitas o embargos sin mandamiento de autoridad</i> .....	85
5.9	<i>Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal</i> .....	86
5.10	<i>Propuesta de adición en materia supletoria</i> .....	87
 <i>CONCLUSIONES</i> .....		 89
 <i>BIBLIOGRAFÍA</i> .....		 92

## INTRODUCCIÓN

*La miscelánea fiscal de los años modernos ha establecido múltiples reformas al Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual he visto una aplicación mucho más rígida de la legislación en materia tributaria.*

*Aún cuando las reformas a la ley en materia no han sido directamente sobre los textos legales que establecen los delitos tributarios, sí modificaron otros textos que obligaron como consecuencia la observación estricta de los ilícitos fiscales.*

*Durante mucho tiempo la sociedad ha sido testigo de la falta de aplicación de sanciones tan drásticas como la privación de la libertad a los infractores fiscales, ya que simplemente era una aplicación de los medios de coacción para cobro de los créditos fiscales.*

*Al ver esa modificación en la aplicación de la ley, me llamó profundamente la atención el tratar de hacer un estudio de los delitos tributarios, su situación y su aplicación, por la razón de que es muy poco tratado el tema tanto en cátedras, como en la vida profesional del abogado de nuestra sociedad queretana.*

*Lo anterior nos da cierta visión del planteamiento del problema en el caso que nos ocupará; pues tenemos en sí dos ordenamientos jurídicos que regulan una misma situación jurídica; es decir, tanto el Código Penal Federal como el Código Fiscal de la Federación norman conductas delictivas, solo que en tratándose de delitos fiscales es el Código Fiscal de la Federación el que los trata, considerando un servidor en este trabajo de investigación que el Derecho Penal Federal es uno solo y como tal no debe ir paralelo e independiente el Derecho Penal Fiscal.*

*El objetivo de este trabajo es primero: reconocer que existe independientemente del Derecho Penal Federal común, otra rama del derecho que regula los ilícitos fiscales y que lo es el propio Código Fiscal de la Federación; y segundo: una vez llegado a ello, tratar de hacer conciencia en nuestros legisladores con la finalidad de que se simplifique la función*

*administrativa para la autoridad, y se elimine la duplicidad y hasta cierto punto burocracia en este sentido particular y concreto para con los ciudadanos.*

*El estudio de los delitos fiscales es algo apasionante por la gran amplitud de conductas en las cuales se puede ver encuadrar a un sujeto cualquiera, llámese autoridad o gobernado. Entendiendo así que el sujeto que logre reunir los elementos esenciales de los delitos como son la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y finalmente la culpabilidad, sea enjuiciado por el asunto delictivo, se logra así una economía procesal y prontitud en la aplicación de las medidas correctivas.*

*Sin embargo creo que de hoy en adelante veremos más seguidas situaciones jurídicas en las que sea necesaria la aplicación de la nueva y rígida legislación tributaria, por lo que el abogado de nuestro medio deberá estar preparado para conocer y resolver tal problemática.*

*Es muy posible que al leer este trabajo se difiera en parte o en todo él, y se que no estoy descubriendo nada nuevo. Solamente procuro dar un punto de vista que tal vez pueda ser diferente o coincidente respecto a las diferentes posturas de la sociedad en relación a los delitos tributarios y, más aún, a las posturas de los nuevos legisladores.*

*De acuerdo con lo anterior he llegado al acuerdo de plantear el estudio de la presente tesis con la hipótesis normativa de que “ Los delitos fiscales contenidos dentro del Código Fiscal de la Federación, tienen elementos distintivos de los delitos comunes y federales contenidos en el Código Penal Federal”.*

*Para hacer ello posible, parto este estudio en: la relación jurídico tributaria, los sujetos de la relación jurídico tributaria, obligaciones, incumplimiento de las mismas y sus consecuencias, siendo parte de ellas las infracciones y los delitos, constituyendo éstos últimos el objetivo principal de esta tesis.*

## *SUMARIO*

### *CAPÍTULO 1*

#### ***LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA***

- 1. 1 Definiciones de la Relación Jurídico Tributaria.*
- 1. 2 La obligación tributaria.*
  - 1. 2.1 Características de la obligación tributaria.*
  - 1. 2.2 El hecho generador de la obligación tributaria.*
  - 1. 2.3 Nacimiento de la obligación tributaria.*

## CAPÍTULO 1

### **LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA**

*Desde que el hombre existe en comunidad surgen nexos de convivencia social y necesidades de carácter colectivo. Para dar satisfacción a estas necesidades se hace indispensable la participación de la colectividad, ya que la práctica de recolección de tributos por parte del Estado no sólo beneficia a unos cuantos, sino que su actividad es de aplicación general para el sustento de toda una nación, logrando así un crecimiento y desarrollo sustentable de conformidad con lo establecido en nuestra Carta Magna en su artículo 25.*

*Desde tiempos remotos el hombre tributa a los Dioses, a los pueblos dominantes, a los gobiernos, etc; con la finalidad de obtener ciertos beneficios que atañen a su sociedad y que son de interés colectivo.*

*Con el desarrollo de las sociedades y el crecimiento de las poblaciones se hacen cada vez más necesarios los servicios públicos, por lo que el gobierno, para dar satisfacción a esas demandas, se basa en la participación de los individuos miembros del grupo social, allegándose de ellos los recursos económicos necesarios para las actividades del gobierno, obteniéndose así los recursos monetarios necesarios para la satisfacción de los servicios públicos.*

*Lo anterior da como resultado que los ciudadanos debemos preocuparnos por la forma en la cual se lleva al cabo la actividad tributaria, tanto de cobro como de aplicación, es decir, estableciendo bien los lineamientos que se van a seguir dentro del órgano encargado de administrar y controlar dicha actividad. Es por esto que la obligación del ciudadano para contribuir al gasto público del Estado es de manera obligatoria, y su aplicación es por consecuencia de estricto Derecho, ya que de la contribución de este y de la administración del órgano tributario se genera el elemento indispensable que origina la relación jurídico tributaria.*

## 1.1 Definiciones de la Relación Jurídico Tributaria.

*Para poder comprender más a fondo lo que la Relación Jurídico Tributaria significa, tenemos que hacer varias distinciones de entre las cuales vamos a destacar la que diversos autores han concebido acerca de lo que ésta significa. Así podremos comprender mejor el tema que nos ocupa y, al mismo tiempo, podremos también llegar a una definición propia.*

*La Relación Jurídico Tributaria para el Licenciado Humberto Delgadillo Gutiérrez, es “ Un vínculo que une diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias Jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”<sup>1</sup>.*

*Considero que la definición que acabamos de leer es incompleta, ya que olvida elementos esenciales de la Relación Jurídico Tributaria como lo serían el hecho de que se tienen sujetos determinados tales como un sujeto pasivo ( gobernado ) y un sujeto activo ( estado ).*

*Por otro lado, la obligación que nace de esta Relación Jurídica es solamente imputable al sujeto pasivo, aún cuando el Estado también tiene obligaciones para con aquél. Dichas obligaciones no pertenecen a la Relación Jurídico Tributaria, ya que el que se encuentra constreñido a tributar no es el Estado, sino el gobernado.*

---

1.- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Segunda ed; México, Ed. PAC, 1986, p. 85.

*Buscando una definición más apropiada al concepto que nos ocupa, encontré la de Margain Manautou, quien realiza la siguiente observación : “ Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por un Ley Fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben uno a otro una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la Ley para que nazca la obligación fiscal ...”<sup>2</sup>. Después de hacer la observación que transcribí, da su definición que dice:*

*“ La Relación Jurídico Tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en actividades regulares por la ley tributaria.”<sup>3</sup>.*

*La anterior definición me parece adecuada, aunque debemos observar que la extinción de las obligaciones no sólo se debe a la cesación de las actividades del sujeto pasivo, sino que por parte del obligado es también causa de extinción.*

*En virtud del análisis previamente realizado y para efectos de la presente investigación , por Relación Jurídico Tributaria entenderemos que ésta es el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo ( gobernado ) y el sujeto activo ( Estado ), que nace por la realización de actos observados por la ley y se extinguen con la cesación de esos actos o con el cumplimiento de las partes.*

---

2.- RODRÍGUEZ Lobato; Raúl; *Derecho Fiscal*, Segunda ed; México, Ed. Harlá, 1986, p. 85.

3.- *Idem.* p.86

## 1.2 *La obligación tributaria.*

*Ahora bien, recordando que el Estado en materia impositiva es encargado de administrar y controlar los recursos de la nación que legalmente se la ha facultado para ello dentro de las diversas legislaciones en la materia, éste lleva a cabo su tarea de cobro de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos de manera eficaz. Es sin lugar a dudas una obligación el cumplir con ellos ya que apegándonos a la legalidad, estos derechos de cobrar por parte del Estado nacen de preceptos legales previamente establecidos, en los cuales también se establece la obligación de cumplirlos, vínculo jurídico que se desprende de la Relación Jurídico Tributaria anteriormente estudiada.*

*Siendo así como le nace la facultad de poder imponer las sanciones por falta de cumplimiento de las mismas, tendremos que establecer lo que la Obligación Tributaria representa y para ello haré referencia a la obligación en materia civil recordando la Teoría de las Obligaciones.*

*Según la definición tradicional, la obligación es “ El vínculo jurídico de una persona denominada deudor, la cual se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamado acreedor ”<sup>4</sup>. Es decir que la obligación tributaria consiste en el cumplimiento obligatoria de los deberes fiscales como ciudadano dentro del marco jurídico legal.*

*Las obligaciones civiles tienen su fuente u origen de acuerdo a la clasificación que hace el Código Civil, en 1.- El Contrato; 2.- La Declaración Unilateral de Voluntad; 3.- El Enriquecimiento Ilegítimo; 4.- La Gestión de Negocios; 5.- Los Actos Ilícitos; y 6.- El Riesgo Profesional.*

---

4.- ROGINA Villegas, Rafael; *Compendio de Derecho Civil*, Vol.III, Décimo Segunda ed; México, Ed. Porrúa, 1983, p. 7

*Cabría hacer mención que también son fuentes de obligación los actos de autoridad tales como la sentencia, el secuestro, la adjudicación, el remate y las resoluciones administrativas, así como algunos hechos jurídicos de consecuencias en el hombre.*

*Rafael Rogina Villegas clasifica de dos formas las fuentes de obligaciones : Primero los actos jurídicos que se dividen en : 1.- Contrato; 2.- Testamento; 3.- Declaración Unilateral de Voluntad; y 4.- Actos de Autoridad. En segundo plano nos remite a los hechos jurídicos, mismos que a su vez se subdividen en naturales o del hombre. Los primeros tienen dos formas: 1.- Hechos simplemente naturales, y 2.- Hechos relacionados con el hombre. Los citados en segundo termino tiene cuatro formas: 1.- Hechos voluntarios lícitos; 2.- Hechos voluntarios ilícitos; 3.- Hechos involuntarios; y, 4.- Hechos contra la voluntad.*

*Ahora bien, la forma de extinguir esas obligaciones es mediante una prestación o una abstención. Al respecto enuncia Rogina Villegas “ El objeto del Derecho Objetivo, el Derecho Sustantivo y el Deber Jurídico siempre tienen que ser la conducta humana”<sup>5</sup>. De lo cual se desprende que la prestación a la que está obligado el deudor se traduce en una actividad del sujeto, es decir, un dar, un hacer, o un no hacer.*

*Los elementos y términos referidos en renglones anteriores, desde luego correspondientes al Derecho Civil, nos dan pausa para trasladarnos a la obligación de carácter tributario y así encontramos que para el maestro Emilio Margáin la Obligación Tributaria es “ El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado es denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”<sup>6</sup>.*

---

5.- Idem; p. 15.

6.- RODRÍGUEZ; Op. Cit; p. 112.

*Dentro de la introducción señalaba que para poder entender el surgimiento de los Delitos Fiscales debíamos hacer una distinción entre la Relación Jurídico Tributaria y la Obligación Tributaria, ya que aquella es el género y ésta, la especie, y una vez que observamos los dos conceptos que se proporcionaron para cada uno, podemos ver que no son lo mismo a pesar de las semejanzas de elementos, sin embargo, creo que existen definiciones más apropiadas para el tema que nos ocupa.*

*Otro prestigiado tratadista del Derecho Fiscal, Foruge Giuliani nos ofrece la siguiente definición de Obligación Tributaria: “ Es el vínculo Jurídico en virtud del cual un sujeto ( deudor ) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario ( acreedor ) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”<sup>7</sup> A la cual aplicamos las mismas observaciones que al señor Margáin cuando se refiere que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por la Ley Fiscal surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, es decir, el vínculo jurídico.*

*Un concepto diferente a los anteriores y que me parece correcto, es el que nos ofrece el maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, que dice: “ La Obligación Tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto debe de cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria”<sup>8</sup>.*

---

7.- MURILLO Belmontes, Francisco; *Derecho Tributario* , México, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho, U.A.Z; 1985. p. 119.

8.- DELGADILLO; Op. Cit p. 86.

*No obstante el concepto que antecede, es común leer o escuchar dos tipos de obligaciones que son las llamadas principales y las accesorias o secundarias. Desde luego que no estoy de acuerdo con ello y el propio jurista afirma:*

*“ Algunos autores denominan la obligación tributaria de dar” obligación principal, y a las otras obligaciones como accesorias o secundarias.*

*Debo aclarar que esta diferencia carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia, y, por lo tanto, sólo podría existir si nace aquélla de la que se supone le deriva, lo cual, como podemos darnos cuenta no se da el caso de las obligaciones fiscales, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son dependientes de las de dar y, es más, aquéllas pueden existir aún sin que exista ésta, o también subsisten aun después de que se haya extinguido la denominada obligación fiscal.*

*Para corroborar lo anterior, bástenos decir que las obligaciones formales de hacer y no hacer, como inscribirse en determinados registros o llevar controles, o como no destruir documentación o no llevar dobles sistemas de contabilidad, son independientes de la obligación de pagar contribuciones. Por ello rechazo el calificativo de obligaciones secundarias, toda vez que éstas son tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización”<sup>9</sup>*

### *1. 2.1. Características de la Obligación Tributaria.*

*En su gran mayoría los tratadistas de la materia se inclinan por tres características que consideran las principales:*

---

8.- DELGADILLO; Op. Cit p. 87.

1.- *La Obligación Tributaria es una obligación de Derecho Público: Es decir tiene el carácter de Derecho Público, ya que la rama jurídica a la que pertenece tiene tal carácter. Esto implica que la Obligación Jurídica está basada en una relación que existe entre un ente del Estado y los particulares. Así mismo, se encuentra regulada por normas de Derecho Público y la finalidad que persigue es la satisfacción de necesidades de orden público.*

2.- *La Obligación Tributaria es una relación y obligación "Ex lege". Este carácter indica que su fuente se encuentra en la ley un vez que en realidad se lleva a cabo el supuesto previsto en la misma ley. Por exclusión serán aquellas obligaciones que no nacen por la voluntad de las partes, diferenciándolas por supuesto de las obligaciones civiles que aunque también tienen ese carácter, no pertenecen al área de Derecho Tributario.*

3.- *La Obligación Tributaria es una obligación que se agota en una prestación de dar: Como anteriormente se había mencionado, inclusive en conceptos que se trataron hasta ahora, la Obligación Tributaria se extingue cuando el obligado realiza la prestación de dar, regularmente se da en dinero y, excepcionalmente, se hace en especie. Discutíamos que existen también obligaciones de hacer, como por ejemplo, inscribirse en determinados registros, u obligaciones de no hacer que se traducen en delitos o en las infracciones fiscales. Siendo éstos solamente obligaciones sin las cuales no se podría recabar el tributo o se haría más difícil su cobro. Como lo mencioné en su momento de ninguna manera son estas obligaciones secundarias o accesorias.*

*Del mismo modo, son características también importantes las siguientes:*

1.- *El sujeto activo de la Obligación Tributaria siempre va a ser el Estado.*

2.- *El sujeto pasivo de la Obligación Tributaria siempre va a ser el gobernado.*

3.- *"Nullum Tributum Sine Lege".- No hay tributos sin ley.*

*En toda obligación tributaria habremos de encontrar la relación sujeto activo – sujeto pasivo, siendo aquél siempre el Estado con su poder y éste el*

*ciudadano que actualiza el hecho contenido en la norma jurídica que es la fuente de la obligación.*

*Por otro lado, si no existe ley o un hecho observado por la misma no existirá la obligación de tributar, a menos que la ley observe el hecho y éste coincida con la conducta del sujeto y con la acción observada en la ley, sólo en esas condiciones surgirá la obligación.*

### *1. 2.2 El hecho generador de la obligación tributaria.*

*Ahora bien el estudio de la relación jurídico tributaria, la obligación, sus características y demás tienen como principal sustento el nacimiento de la actividad tributaria y la cual es lo que muchos tratadistas y la legislación llaman el hecho generador, mismo que estudiaremos para poder llegar a la respuesta del por qué nace la obligación de cobrar por parte del Estado y la de pagar por parte del generador o gobernado.*

*Se puede confundir el hecho generador con el hecho imposible, como lo pudimos comprobar en el momento de avocarnos al tema. Sin embargo, el maestro Delgadillo Gutiérrez y el maestro Rodríguez Lobato, coinciden en hacer tal distinción en sus respectivas obras acerca de “Los Principios de Derecho Tributario” y “Derecho Fiscal”, respectivamente.*

*Al respecto del derecho tributario mexicano no observan definición alguna, toda vez que el hecho generador es aquel por virtud del cual nace un derecho y una obligación, mismos que a su vez deberán cumplirse de acuerdo con los lineamientos de derecho fiscal basados en un nexo de causa efecto. En cambio en la legislación española encontramos lo siguiente:*

*Artículo 28.- “El hecho imposible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”<sup>10</sup>.*

---

10.- JIMÉNEZ González, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*. Segunda ed. México; Ed. ECASA, 1985. p 182.

*La Comisión redactora del modelo del Código Tributario para América Latina propone:*

*Artículo 37.- “El Hecho Generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”<sup>11</sup>.*

*Sin embargo, consideramos adecuado para tratar el tema que nos ocupa, acudir nuevamente a la multicitada obra del Jurista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, quien al respecto afirma:*

*“El Hecho imposible es el hecho hipotético previsto en la forma tributaria o la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que, al ser realizadas por un sujeto, se genera precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar”<sup>12</sup>.*

*Es solamente una idea, imagen o patrón de conducta posiblemente realizable por un sujeto indeterminado pero que se concretizará al momento de actualizarse aquélla hipótesis.*

*El hecho Generador se refiere, insistimos, a la actualización de aquélla conducta, al hecho material o concreto que se presenta en la vida real. Según lo puntualiza Delgadillo Gutiérrez, es “la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer”<sup>13</sup>. Podemos decir que es el acto del hombre que coincide con la conducta descrita en el supuesto normativo que observa la ley tributaria.*

*De esta forma podemos afirmar que el hecho imposible es la norma que ha de dar nacimiento a la obligación tributaria, y el hecho generador, es la conducta que al coincidir con el hecho imposible, da nacimiento a la obligación tributaria.*

---

*Idem. p.184*  
*DELGADILLO; Op. Cit. p.89.*  
*Ibidem.*

*Si hablamos en términos del Derecho Penal, diríamos que el hecho imposible es el tipo, y el hecho generador es la conducta.*

### *1.2.3 Nacimiento de la Obligación Tributaria.*

*Como en un principio lo mencionamos, las obligaciones civiles tienen su origen en los Actos Jurídicos: el contrato, el testamento, la declaración unilateral de la de la voluntad y los actos de autoridad, por un lado, y por el otro los hechos jurídicos con su respectiva subdivisión.*

*En materia tributaria, diferenciando estas obligaciones de las del Derecho Privado, encontramos el principio que reza “ Nullum Tributum Sine Lege ” , el cual encuentra su fundamento en la fracción IV del artículo Constitucional, que indica como fuente de las obligaciones tributarias únicamente a la Ley Fiscal.*

*Por lo tanto debemos diferenciar la fuente de las obligaciones y el nacimiento de la obligación, aún cuando estos términos muchas veces se emplean como sinónimos.*

*El determinar el nacimiento de la obligación fiscal es importante en la materia, ya que con eso se permite saber cuál será la ley aplicable al caso concreto, cuándo será exigible el crédito y cuándo se extinguirá.*

*En su mayor parte, los juristas de la materia coinciden en que nace la obligación tributaria en el momento mismo en que una persona realiza actos previstos por las leyes fiscales que ordenan cumplir con una obligación.*

*En el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se indica el momento en que nace la obligación tributaria, mismo que a la letra dice: “ Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”. Este artículo lo podemos encontrar en la mayoría de las legislaciones locales en materia fiscal.*

*Respecto a esta mención del código de la materia, cabe hacer la aclaración de que la terminología empleada no es la correcta, ya que habla de “situaciones jurídicas o de hecho” y en sentido estricto y tomando en cuenta que “ no hay tributo sin ley”, consideramos incorrecto que una situación de*

*hecho, que por ser tal, lógicamente no puede estar previamente consagrada en la ley, sirva de base el nacimiento de la obligación tributaria.*

*Por lo anterior cabe mencionar que:*

*Es una realidad que desde tiempos remotos y para un mayor progreso el hombre se ha agrupado en sociedad. Así, para sufragar los gastos que como sociedad se requieren para satisfacer las necesidades de la colectividad, se necesita la participación de todos a través de pago de los tributos que desde ese entonces se enteraban a los gobernantes.*

*Esta relación jurídico tributaria se vincula con la realidad existente en el sentido de que hay entes que se niegan al pago de lo que legalmente les corresponde en materia tributaria, lo cual es erróneo en primera por el desarrollo que como sociedad en su conjunto con dichos pagos generan, y segundo por la relación jurídico tributaria que como vimos es obligacional, no es potestativa, es decir, la obligación tributaria la tenemos desde el momento en que la conducta de un sujeto coincide con la hipótesis que la ley tributaria prevé, y para poder hacer ello exigible es que el Estado tiene la facultad de imponer sanciones tipificadas a través de los ilícitos en este caso concreto en materia fiscal, lo cual debe ser claro, preciso y concreto, y existiendo dos normas a aplicar en este caso como lo son el Código Fiscal de la Federación y el Código Penal Federal, considero y así lo demostraré en este trabajo de investigación se pierde cierta precisión y se genera incertidumbre para el gobernado común y corriente.*

*SUMARIO*

*CAPITULO 2*

***LOS SUJETOS DE LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA***

- 2.1 *Los sujetos activos.*
- 2.2 *Los sujetos pasivos.*
- 2.3 *La capacidad.*
- 2.4 *El domicilio.*

## CAPITULO 2

### **LOS SUJETOS DE LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA**

#### 2.1 *Los sujetos activos.*

*Cuando definimos la relación jurídico tributaria dijimos que el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), que nace por la realización de actos observados por la ley y se extingue por la cesación de esos actos o con el cumplimiento de las partes. De aquí se desprende que existen dos tipos de sujetos en la relación jurídico tributaria: los sujetos activos y los sujetos pasivos.*

*En la teoría civilista se afirma que “el elemento subjetivo y el objetivo son constantes y necesarios en toda obligación”<sup>14</sup>. De ahí que la obligación tributaria no sea la excepción.*

*Los sujetos activos del Derecho Privado son los beneficiarios de la obligación, aquél en cuyo favor se hará la conducta de dar, hacer o no hacer, es decir, el acreedor. Sin embargo, para los efectos del Derecho Tributario entenderemos por sujeto activo “aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar, que dicha obligación trae aparejada”<sup>15</sup>; desprendiéndose por lo tanto, que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria siempre será el Estado en sus diferentes formas.*

---

13.- ROGINA; Op. Cit; p.12.

14.- ARRIOJA Vizcaino, Adolfo; *Derecho Fiscal*, México, Ed. Themis, 1982, p. 88.

*El artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: “es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.*

*Del artículo anteriormente descrito se desprende que en nuestro país existe una federación, la cual se divide en Entidades Federativas o Estados y en municipios, la cual representa la unión de Estados libres y soberanos en lo que a su régimen interior corresponde, pero unidos en una Federación para lo cual se desprende de nuestra Carta Magna que constituye dos órdenes subordinados a ella, que son la Federación y las Entidades Federativas, a lo que a su vez señala su competencia y sus límites, desprendiéndose de lo anterior que existe una subordinación entre ellos sino una coordinación. Bajo dicho régimen de competencia y organización los mexicanos aceptamos y respetamos lo establecido en nuestra Ley fundamental, que en párrafos ya descritos vengo comentando al respecto. Ahora bien, sin adentrarnos a la polémica que encierra el presente numeral pasaremos al análisis del artículo 73 de la Constitución ya que corresponde a otra rama del Derecho el estudio de la Federación.*

#### *I.- La Federación.*

*Ignacio Burgoa la define como ... “ aquella entidad que se crea a través de la composición de entidades o Estados que antes estaban separados sin ninguna vinculación de dependencia entre ellos ”<sup>16</sup>.*

---

15.- BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*, Tercera ed. México; Ed. Porrúa, 1979. p. 373.

*Entendamos la definición del maestro Burgoa como aquel ente en el cual se encuentran reunidos diferentes cuerpos que mediante un pacto federal de cooperación han decidido trabajar por el bien de toda la unión, y de lo cual se desprende la participación que en materia tributaria realizan las diferentes entidades.*

*La actividad tributaria se lleva a cabo bajo la participación de los Estados o entidades federativas, las cuales realizan la función recaudadora a través de oficinas especiales y que esa recaudación va a dar a las arcas federales, para contribuir con el desarrollo nacional, para lo cual el artículo de la Constitución que a continuación transcribiré señala las facultades exclusivas de la Federación para establecer contribuciones a su cargo.*

*El artículo 73 en su fracción XXXIX de la Constitución Federal señala cuáles son las facultades exclusivas de la Federación para establecer contribuciones, y que son:*

- 1.- Sobre comercio exterior.*
- 2.- Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.*
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y,*
- 5.- Especiales sobre:*
  - a) Energía Eléctrica.*
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados.*
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*
  - d) Cerillos y fósforos.*
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación.*
  - f) Explotación forestal; y,*
  - g) Producción y consumo de cerveza.*

*Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.*

*Es así como la Federación ( sujeto activo ) puede gravar sobre esas actividades, pero si no bastara con ello para cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras actividades suficientes que sean para cubrirlo.*

## *II.- Las Entidades Federativas.*

*Los Estados según lo concibe Arrijo Vizcaíno, son “ las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo, en lo que toca a su régimen interior vale decir, en lo relativo al manejo político administrativo de sus respectivos problemas locales”<sup>17</sup>.*

*Entendemos de la definición anterior los Estados también se encuentran regulados por ordenamientos legales que establecen sus derechos tributarios y obligados a cumplir con ellos, logrando así un ingreso suficiente y necesario para crecimiento y desarrollo de la entidad de que se trate.*

*Ahora bien, el artículo 124 de la Constitución Federal a la letra dice: “ Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.*

*Los Estados tienen facultad de gravar impuestos siempre que no sean éstos facultad reservada de la Federación y que no estén prohibidos en los enumerados en el artículo 117 de la Carta Magna, el cual a la letra dice:*

*Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso...*

*IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;*

*V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;*

---

17.- ARRIOJA; Op. Cit. p. 104.

*VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjero, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;*

*VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;...*

*IX.- Gravar la producción el acopio o la venta del tabaco en la rama, en forma distinta o en cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.*

*También el artículo 118 del mismo Cuerpo Normativo establece lo siguiente:  
“ Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

*I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puestos, ni imponer contribuciones o derecho sobre importaciones o exportaciones”.*

*De éste modo los Estados se encuentran facultados para gravar y por lo tanto establecer contribuciones a su favor en todo aquello que no se encuentre expresamente reservado a la Federación, tal y como se establece en los artículos antes mencionados.*

*Visto lo anterior, podríamos decir que en realidad el Estado casi percibe impuestos, aunque por ejemplo en nuestro Estado se perciben impuestos sobre alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas; impuesto sobre producción de leche; impuesto para el fomento de la educación pública en el estado, para caminos y servicios sociales; impuesto sobre servicios de hospedaje; impuesto sobre uso, tenencia de vehículos, entre otros. Por lo que podemos ver que son sin lugar a dudas una buena fuente de ingresos de nuestro Estado.*

*III.- Los Municipios.*

*Así también los municipios cuentan con una fuente de ingresos vía contribuciones establecidas en la ley, tales como impuestos sobre traslado*

*de dominio, impuestos predial, impuestos sobre diversos espectáculos públicos, etc; mismos que mencionaré más adelante.*

*El jurista Arrijo Vizaino define el municipio como “La célula de la organización del Estado mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la federación”<sup>18</sup>.*

*El artículo 115 de la Constitución Política de nuestra nación, dice: “Los Estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo popular, teniendo como base de división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre...”*

*En relación al Derecho Fiscal, la misma legislación en la fracción IV del numeral citado, nos indica la competencia tributaria del municipio al establecer “Los municipios administrarán libremente su hacienda la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor y en todo caso:*

- a) Percibirán las contribuciones incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.*

*Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones;*

- b) Las participaciones federales que serán cubiertas por la federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinan por las legislaturas de los Estados; y*

---

18.- ARRIOJA; Op. Cit. p. 105.

c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refiere los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de contribuciones.*

*Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de Ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles”.*

*Cabe mencionar que tanto la Federación como los Estados tienen poder tributario y competencia tributaria de acuerdo a los límites que la legislación les impone.*

*Como ejemplo la hacienda de la Federación y los Estados se componen de los bienes muebles e inmuebles de su propiedad así como los impuestos y derechos que la propia ley fundamental establece.*

## 2.2 *Los sujetos pasivos.*

*El Código Fiscal de la Federación inexplicablemente omite la definición de sujeto pasivo, a pesar de que ésta debería de contemplarse dentro del cuerpo normativo, ya que el sujeto pasivo es aquel que se encuentra constreñido ante el Estado para cumplir con las obligaciones que la legislación en comento hace referencia. De este modo sabríamos quien es el sujeto pasivo dentro de la propia ley y no tendríamos que acudir a la teoría para conocer dicho significado, además de que las leyes tributarias como las penales son de estricta aplicación; es decir que solamente se podrá actuar en el marco de lo que la propia ley establece sin recurrir a situaciones de interpretación o analogía.*

*Sin embargo, nos referimos a los artículos 1, 2 y 26 del cuerpo normativo citado, ya que en ellos se establecen las personas obligadas a cumplir con el tributo, las contribuciones y su división, así como los responsables solidarios.*

*Como consecuencia de toda obligación debe existir un sujeto pasivo, el cual puede ser individual o colectivo, no así el sujeto activo, el cual como ya se dijo, será siempre el Estado. Para nuestra rama de estudio, el sujeto pasivo es “ Aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación o el deber de dar, hacer o prestar. ”<sup>19</sup>.*

*No obstante para el maestro Delgadillo Gutiérrez, los sujetos pasivos son : “ Aquellas personas físicas o morales que se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé ”<sup>20</sup>.*

*Se le concibe como “ Aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligado al pago de la Obligación Tributaria ”<sup>21</sup>.*

*Al hacer referencia al sujeto responsable pareciera que habláramos del sujeto que se constriñe a cumplir con una obligación al resultar ésta de un incumplimiento de las obligaciones o por la comisión de un delito como sucedería en el Derecho Civil y en el Derecho Penal respectivamente. Sin embargo, para el Derecho Fiscal, la figura del responsable se origina en la relación de este sujeto con el sujeto impuesto, o con la hipótesis prevista en la norma jurídica. Esto quiere decir que el sujeto responsable es un tercero que se obliga a cumplir por otro sujeto la obligación tributaria en virtud de una disposición legal o por voluntad propia.*

---

19.- Ibidem.

20.- DELGADILLO; Op. Cit; p. 107.

21.- Idem; p. 108.

*A lo anterior encontramos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el cual hace referencia que son responsables solidarios los contribuyentes y los enumera de la siguiente forma:*

*I.- Los retenedores y las personas a quienes las Leyes imponga la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes...*

*II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente...*

*III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra...*

*IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado...*

*V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre en el que se les designe...*

*VI.- Quienes ejerzan la patria potestad a la tutela por las contribuciones a cargo de su representado;*

*VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular...*

*VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;*

*IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal contribuyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes hasta por el valor de los dados en garantía...*

*La solidaridad es un privilegio del cual goza el deudor para caracterizar el pago: Así, con el cumplimiento de cualquiera de los deudores, se liberan de la obligación ambos.*

### 2.3 *La capacidad.*

*Ahora bien, de lo anterior se desprenden los derechos y las obligaciones que están a cargo de los sujetos pasivos, mismos que para poder hacer valer sus derechos y cumplir con sus obligaciones la ley establece la capacidad de goce la cual se adquiere por nacimiento y la capacidad de ejercicio, que se adquiere a través de actos jurídicos previamente establecidos o por mayoría de edad mismas que analizaremos a continuación.*

*La doctrina civilista diferencia la capacidad de goce describiéndola como: "La aptitud para ser titular de derechos"<sup>22</sup>, de la capacidad de ejercicio que es "La posibilidad jurídica en el sujeto de hacer valer directamente sus derechos, de celebrar en nombre propio actos jurídicos, de contraer y cumplir obligaciones y de ejercer las acciones conducentes ante los tribunales"<sup>23</sup>. Es decir, sujeto pasivo en pleno goce de sus derechos y obligaciones.*

*Pero para el Derecho Tributario no son válidos esos principios del Derecho Civil, pues para esta rama jurídica basta que el sujeto pasivo de la obligación tributaria tenga capacidad de goce para que quede obligado si se identifica con el precepto legal que origina la obligación de pagar contribuciones.*

*Si un menor de edad incurre en una hipótesis normativa contenida en la ley que le obligue a pagar contribuciones, no es excepción el hecho de su minoría de edad, situación que en el Derecho Privado originaría una nulidad por razón de incapacidad, a diferencia del Derecho Tributario, donde deberá cumplir con la obligación tributaria.*

---

22.- ROGINA Villegas, Rafael; *Compendio de Derecho Civil*, Vol. I, Décimo Segunda ed; México, Ed. Porrúa, 1983, p. 158.

23.- *Idem*; p. 164.

*El único límite interpuesto a los incapaces en materia tributaria es el que se refiere a que no se puede agotar en su contra el procedimiento de ejecución, sino hasta que tengan un representante legal y las que la ley expresamente les requiera de la capacidad del ejercicio.*

*Al decir de Delgadillo Gutiérrez “ Cuando el legislador estructura el hecho imposible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al derecho común, sino que identifica el hecho o situación de Derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho generador queda sujeto a la relación jurídico tributaria ”<sup>24</sup>.*

*Esto no es lo que importa la calidad de la persona, su capacidad o situación económica para el hecho imposible (situación de Derecho establecida en la norma fiscal que determina las conductas que dan origen o nacimiento a una obligación ); lo único que interesa es que se colocó en el supuesto normativo sea responsable u obligado a cumplirlo.*

#### 2.4 El domicilio.

*Hemos venido analizando los sujetos que se intervienen en las relaciones tributarias, formas de incurrir en los supuestos fiscales de pago de impuestos, quienes están sujetos y quién no, la capacidad de los mismos, etc. Ahora toca analizar el domicilio, figura jurídica importantísima para que la autoridad pueda ejercer su facultad sancionadora, o las que llamamos en Derecho Administrativo como facultades de comprobación, que no es otra cosa que el lugar donde la autoridad fiscal buscará al contribuyente para poder llevar a cabo sus funciones de cobro.*

*El domicilio para el Derecho Privado es al decir de Eduardo Pallares, “ El lugar o circunscripción territorial que constituye la sede jurídica de una persona, porque en él se ejercitan sus derechos y cumple sus obligaciones ”<sup>25</sup>*

---

24.- DELGADILLO; Op. Cit; p. 110.

25.- PALLARES, Eduardo; *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Décimo sexta ed; México, Ed. Porrúa, 1984, p. 302.

*En el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación se detalla lo que debemos de entender por domicilio, y de tal suerte lo establece en una división de personas físicas y personas morales. A la letra señala:*

*“...1.- Tratándose de personas físicas:*

*a).- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se el local en que se encuentre el principal de sus negocios.*

*b).- Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.*

*c).- En los demás casos, el lugar que tengan el asiento principal de sus actividades.*

*2.- En caso de personas morales:*

*a).- Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.*

*b).- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que se designe”.*

*De tal suerte que el domicilio fiscal se encuentra bien definido y establecido en el artículo 10 del ordenamiento en mención, lo cual no deja duda alguna sobre su existencia.*

*Para algunos doctrinados domicilio fiscal de las personas físicas es “ El local en el que se encuentra el principal asiento de sus negocios, actividades, ya sea que se trate de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios.”<sup>26</sup>.*

---

26.- DELGADILLO; Op. Cit; p. 111.

*El domicilio de las personas morales es “ El local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el país, o el local donde se encuentre el establecimiento de las personas morales residentes en el extranjero. En caso de que estas últimas tengan varios establecimientos, será el domicilio local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el local que ellos designen”*<sup>27</sup>.

*Es importante determinar el domicilio de los sujetos, ya que de él depende la sujeción de las personas para la aplicación de la ley y el cumplimiento de las obligaciones.*

*Para Arrijo Vizcaíno el domicilio “ Es el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico coactivo de ejecución...”*<sup>28</sup>.

*Decidimos dejar al último la definición del Maestro Arrijo Vizcaíno, ya que en la descripción de lo que él interpreta como domicilio se encuentran elementos más importantes para la iniciación de las facultades de comprobación por parte de la autoridad administrativa, los sujetos que intervienen en él, las consecuencias jurídicas, competencia y naturaleza fiscal del mismo.*

---

27.- Ibidem.

28.- ARRIOJA; *Op. Cit;* p. 137.

*SUMARIO*

*CAPITULO 3*

***CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN  
JURÍDICO –TRIBUTARIA***

- 3.1 Las Infracciones.*
- 3.2 Delitos.*
- 3.3 Facultad Sancionadora.*

## CAPITULO 3

### **CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA**

*Una vez que se ha tratado lo referente a la Teoría General del Derecho Fiscal, nos adentraremos a la parte medular del presente trabajo, que es la Teoría del Ilícito Tributario.*

*Para poder ubicarnos en este tema debemos recordar la Teoría General del Derecho Penal, ya que así como hicimos en la parte que antecede, realizamos un comparación de doctrinas entre la rama del Derecho Fiscal y la del Derecho Civil, ahora con el Derecho Penal en su parte general.*

*Si recordamos, el Derecho Penal es “ Un conjunto de normas que rigen la conducta externa de los hombres en sociedad, las cuales deben imponerse a sus destinatarios mediante el empleo de la fuerza de que dispone el Estado”<sup>29</sup>*

*Ahora bien, para justificar la necesidad del Derecho Penal Tributario o Fiscal, diré que éste es un elemento necesario para hacer cumplir la obligación fiscal, cuando se ha dejado de cumplir, ya que el simple hecho de aplicar una sanción privativa de libertad a una persona por una acción antijurídica trae como consecuencia el cumplimiento de la hipótesis normativa al precio que sea, de aquí que su cumplimiento es sin lugar a dudas una función coercitiva del Estado.*

---

29.- CASTELLANOS, Fernando; *Lineamientos elementales de Derecho Penal*, Décima Novena ed; México, Ed. Porrúa, 1984, p. 17.

*Mucho se ha discutido de su autonomía o de su dependencia del Derecho Penal común, pero sin lugar a dudas considero que el Derecho Penal es uno sólo y como lo menciona el maestro Rodríguez Lobato, " Su finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica, consistente en sancionar toda violación del orden jurídico " <sup>30</sup>.*

*Más aun compete a los Jueces de Distrito conocer de estos ilícitos, así como el Ministerio Público Federal, entre otros organismos que el Derecho Penal común son constantes y necesarios, ya que sin ellos no habría tribunal que conociera del asunto y por lo tanto se quedarían impunes las infracciones, delitos, y demás presupuestos de algún ilícito fiscal, de aquí que nace la inquietud de encaminar este trabajo de investigación a la posible inclusión de los delitos fiscales al Código de Procedimientos Penales, y regular los órganos que conocen de los ilícitos.*

### *3.1 Las infracciones.*

*Es importante conocer cuál es la autoridad encargada de establecer los delitos y las infracciones. De acuerdo con el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer los delitos y las faltas, por lo cual podemos entender que las faltas son los ilícitos contemplados por la ley tributaria como infracciones y que a su vez el Código Fiscal de la Federación hace una división de infracciones y delitos. Es decir, que en la mayoría de las legislaciones de la Administración Pública se establecen ilícitos cuya sanción corresponde aplicar a las autoridades administrativas y a pesar de tratarse de violaciones a las disposiciones legales, no quedan encuadradas en el campo del Derecho Penal y, por lo mismo, a las faltas se les conoce como infracciones administrativas. El citado numeral en su fracción analizada termina... del mismo modo fijar o establecer las medidas de seguridad y los castigos que por ellos deben imponerse.*

---

30.- RODRÍGUEZ; Op. Cit; p. 183.

*Llevarle a la infracción falta, o como algunos autores le llaman: contravención, trasgresión, entre otras más, consideramos que no son sino sinónimos que de ninguna manera obstaculizan el estudio del punto que nos ocupa.*

*Para el Derecho Privado, la infracción es, según lo menciona Eduardo Pallares, “ La violación de la ley o de una norma jurídica en general”<sup>31</sup>.*

*El Código Fiscal de la Federación no define qué es la infracción, sin embargo, si regula las infracciones en el artículo 71, y hace una enumeración de las conductas que se consideran como tales en los artículos subsecuentes.*

*El citado artículo menciona que son responsables de la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*

*Siendo así podría ser que en algún momento nos confundieran los términos infracción y delito. Para diferenciarlos encontramos las siguientes teorías:*

*Teoría Cualitativa: “ La cual señala que el delito es una creación jurídica que protege los derechos de los ciudadanos y la infracción es una creación política que protege la actividad de administración destinada a la realización práctica de aquellos derechos”<sup>32</sup>.*

*Teoría Cuantitativa: “ 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”<sup>33</sup>.*

---

31.- PALLARES; Op. Cit; p. 420.

32.- Ibidem.

33.- Ibidem.

*Teoría Legislativa: “ El legislador por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada paso, para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos” <sup>34</sup>.*

*Existe gran diferencia entre delito e infracción, incluso llega a grado tal que en ésta última, la autoridad sancionadora es administrativa y la sanción o pena es de carácter económico, mientras que en el delito la autoridad tiene el carácter judicial y la pena imponible será corporal.*

*El delito y la infracción son partes que integran el ilícito tributario, es decir, son las formas que tomo dicho ilícito.*

*Las infracciones están contenidas en el Título IV, Capítulo I de los artículos 70 al 90 del Código Fiscal de la Federación, los cuales nos hablan de lo que son los delitos y las infracciones que en materia tributaria o fiscal se puede cometer, se hace una clasificación de los mismos y se establecen las penas y las sanciones.*

*El jurista Delgadillo Gutiérrez clasifica a las infracciones en dos tipos:*

*I.- Infracciones descubiertas con motivo de una revisión fiscal: Esta se da en los casos en que la autoridad administrativa realiza los actos a que está facultado y en los cuales descubre que el contribuyente u obligado incurre en una falta que está considerada dentro de la hipótesis de ésta clasificación.*

*II.- Infracciones por omisión de contribuciones, derivadas de un error aritmético en declaraciones: Este se refiere al incumplimiento de las obligaciones que son ineludibles por ley, por parte del obligado al momento de rendir su declaración, ya sea por un error humano.*

---

34.- Idem. p. 421.

*No es la clasificación más exacta del tema, pero es la más acertada o que más se acerca a llamarla clasificación. Por otro lado, debemos tomar en cuenta que gran parte de las hipótesis que describen una fracción, también se llegan a convertir en delitos.*

*Según la forma en la cual el jurista Eduardo Ramírez Ruiz la infracción es una conducta de hacer o dejar lo que la ley previene, señala dos elementos para su configuración y que a continuación transcribiremos para su mejor apreciación:*

*“a).- La imposición de la sanción corresponde a la autoridad administrativa, cumpliendo con el principio de legalidad; y,*

*b).- La sanción siempre será de carácter pecuniario”<sup>35</sup>.*

*Como finalidad de las infracciones y de los delitos, podemos mencionar tres fines:*

*I.- Cumplimiento forzado.- Que se hace consistir en el pago de las contribuciones que se adeudan.*

*II.- Indemnización.- Que se integra por los accesorios ; y,*

*III.- Castigo.- La imposición de multas. ( En el caso de los delitos, las penas corporales ). Estos son los fines que buscan esta clase de ilícitos, las cuales dentro de un ordenamiento legal como es el Código Fiscal de la Federación serán de aplicación obligatoria aún en contra de la voluntad pasiva, y su observancia corresponderá al poder administrativo, quien será el que turne al poder judicial para su sanción, y así nuevamente regrese a él para su cumplimiento.*

---

35.- RAMÍREZ Ruiz, Eduardo; *Código de la Federación y Reglamento Comentado*, México, Ed. Pac; 1986, p. 97.

### 3.2 Delitos.

*La Legislación tributaria no define lo que es el delito; sin embargo, y tomando en cuenta lo que el Código Penal Federal establece en su artículo 7, define que “El delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”.*

*Evitando posibles controversias en que podríamos entrar al buscar el concepto doctrinario del delito, manejaremos el concepto legal.*

*A pesar de la indiferencia del Código Fiscal de la Federación ante la falta de determinar el concepto, si regula la hipótesis normativa y las penas imponibles; lo anterior lo encontramos en el Título IV, Capítulo II del cuerpo normativo citado.*

*Cabe recordar que una de las diferencias que existen entre la infracción y el delito, la encontramos en la forma de sancionar: aquélla lo hace de manera económica, y éste lo hace mediante penas corporales.*

*La clasificación más común que se hace en los delitos es la siguiente:*

- a) *Nominados: Solamente se consideran dos delitos, el de defraudación fiscal y el de contrabando, ya que son los únicos que tienen en su contenido una regulación específica o concreta sobre determinadas conductas.*
- b) *Innominados: Son innominados todos aquellos delitos que no regulan en concreto una conducta, sino varias y que se autonomban por una de esas mismas conductas.*

*En la rama del Derecho Penal común las sanciones pueden ser pecuniarias y corporales, pero en materia tributaria la autoridad judicial, que es la que sanciona y conoce de los delitos, no impondrá sanciones pecuniarias sino corporales en caso de encontrarse típica una conducta, de la misma manera como las autoridades administrativas no podrán imponer sanciones corporales. Por lo que estas sanciones servirán para hacer efectivas las contribuciones que se adeudan, los recargos, actualizaciones, las sanciones y demás accesorios administrativos que resulten.*

*Por lo que se ha entendido, considero existe la necesidad de que la legislación tributaria determine en un numeral específico lo que es el delito, comprendiendo en dicha concepción la extensión que en materia aplicable o en estudio requieren.*

*De aquí que por su naturaleza delictiva se describa de la siguiente forma:*

*“ La conducta típica antijurídica y culpable que en materia fiscal se determine por reunir los elementos necesarios de su tipo se sancionará por las autoridades judiciales, siendo aplicable el Código de Procedimientos Penales de manera supletoria en caso de lagunas de esta legislación y el Código Penal Federal en lo que se refiere a la gravedad del ilícito.”*

*Desprendiéndose así la posibilidad de que la autoridad judicial penal conozca y sancione directamente las violaciones de los delincuentes fiscales, que a fin de cuentas su conducta de no hacer perjudica a la sociedad.*

### 3.3 *Facultad sancionadora.*

*En el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos que “ La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía...”.*

*Del texto legal transcrito se desprende que la imposición de penas que resulten de la comisión de un delito, constitucionalmente es facultad exclusiva del Poder Judicial.*

*Recordemos que la Ley Orgánica del Poder Judicial, atribuye a los diferentes órganos que conforman el organigrama del poder en mención, las facultades que cada uno tiene en proceso penal por la comisión de delitos en materia tributaria.*

*Es por esta razón que considero que el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Tributario no son materias indiferentes; antes bien, son de un solo ente jurídico, es decir, tanto de Derecho Penal Común como el Derecho Penal Tributario, constituyen el área que regula la rama del Derecho que denominamos Derecho Penal. Por otro lado, se discute mucho sobre la constitucionalidad de la facultad sancionadora de las autoridades administrativas, misma que se fundamenta en el artículo 21 de la Carta Magna, el cual se refiere a las infracciones a los reglamentos de la policía y buen gobierno, en lo que no quedan incluidas las normas de carácter tributario.*

*Según el mismo artículo, pero de la Constitución de 1857, dentro de su numeral se encuentra redactado que la aplicación de las penas propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política administrativa sólo podrá imponer como corrección, hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión, en los casos y modos que expresamente determine la ley, encontrando aquí antecedente importante acerca de la aplicación de infracciones o multas extremas o que sobrepasan estos límites legales.*

*En la Constitución vigente, y pasadas muchas reformas, la redacción del artículo en mención quedó como ya transcribimos al inicio de este punto.*

*Creo que no es precisamente una redacción correcta, pero con la referencia a la Constitución derogada, entendemos la fuente que dio nacimiento a esa facultad de la autoridad administrativa.*

*Por lo que hasta aquí se expuso, considero que debería regularse en la Constitución Política la facultad de sancionar las infracciones mediante la creación de un texto legal que se adecue a los hechos reales, aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha reconocido la constitucionalidad de esos actos. El texto constitucional quedaría de la siguiente forma:*

*“ Es facultad de la autoridad judicial aplicar los delitos que en materia tributarias se establezcan por el Congreso, y para imponer sanciones por infracciones a las legislaciones de naturaleza administrativa, pudiendo ir de pena pecuniaria a pena privativa de libertad, la cual lo establecerá la legislación correspondiente ” .*

*SUMARIO*

*CAPITULO 4*

***LOS DELITOS TRIBUTARIOS***

- 4.1 Definiciones generales de los delitos.*
- 4.1.1 Definición del Delito Tributario.*
- 4.2 Sujetos responsables de los Delitos Tributarios.*
- 4.3 Procedencia Penal por Delitos Tributarios.*

## CAPITULO 4

### **LOS DELITOS TRIBUTARIOS**

#### 4.1 *Definiciones de los Delitos.*

*Como ya lo mencionamos en el capítulo tres de este trabajo de investigación, no existe una definición específica que determine los ilícitos en materia tributaria, por lo que al respecto nos tenemos que acoplar a las definiciones que en materia penal se determinan. En épocas pasadas los grandes estudiosos del Derecho Penal y sus ramas, como son la criminología, psicología criminal, medicina forense, etc; han tratado de definir el por qué de los ilícitos, situación que les ha llevado a concluir que las conductas típicas, antijurídicas y culpables sancionables por el Derecho, son el resultado de distorsiones mentales que los individuos realizan con diferentes fines, que pueden ir desde placer, venganza, satisfacción, remordimiento, llamar la atención, etc. El fenómeno social del delito es, sin lugar a dudas, un cáncer al que difícilmente encontremos cura, pero no dejamos de pensar que sí podemos descubrir la forma de prevenirlo.*

*En materia fiscal, consideramos que el delito no es la consecuencia de la distorsión psicológica encaminada al placer, satisfacción, etc; sino que más bien es el resultado de una conducta producida por la falta de aceptación del gobierno en turno y su actuar se encamina a no participar en el patrimonio estatal, ya que éste no inspira confianza, situación que es consecuencia de una falta de aceptación de las autoridades; es decir, si en materia penal no podemos encontrar la cura para desaparecer el delito pero sí su prevención, en materia fiscal también lo es posible y esto depende de la forma en la cual las autoridades transformen su actuar para con la administración de los bienes del pueblo.*

*Sin embargo, es importante saber que los delitos fiscales aparte de que afectan directamente al Estado, por ende estos también lo hacen para con la sociedad, ya que la principal fuente de ingresos del Estado proviene de los impuestos y si no se cubren por los obligados, entonces la comunidad mexicana se verá afectada en la falta de servicios que el Estado se encuentra obligado a proveer.*

*Es por lo anterior que tengo la intención de poder encontrar una definición de lo que es el delito propiamente fiscal, y para ello comenzar por lo que entendieron algunos autores al respecto. Tomando en cuenta que existen tantas definiciones de delito como autores se ocupan del tema, y que las mismas van desde la más simple hasta la más compleja, y más aún que los autores investigados, ni la ley respectiva nos definen los delitos tributarios, trataremos de dar una definición que nos identifique con el tema.*

*La palabra delito se deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del camino, es decir alejarse del sendero de la ley. Cabe reiterar que producir una definición universal del delito resultaría hacer una comunidad mundial con las mismas costumbres y formas de pensar; o sea, tendríamos que hacer una definición filosófica, esencial. El delito esta íntimamente ligado a la manera de ser de cada pueblo y las necesidades de cada época, situación que ha venido desarrollando un sin número de definiciones que se acoplan al momento, ya que si algo era considerado delito en un lugar y tiempo determinados, ahora puede ya no serlo, y viceversa. Es así que el delito se ha caracterizado por formulas jurídicas aceptadas por cada pueblo en su legislación, de lo que podemos generalizar que el delito es y será siempre una conducta, típica, antijurídica y culpable, esto es, una acción u omisión, que se encuentra contemplada en la legislación Penal como delito, que además es en contra del Derecho y las buenas costumbres y por resultado final es producto de la culpabilidad, es decir, la intención. Según Manuel Rivera Silva, delito es " Lo que debe hacerse"<sup>36</sup>; definición por demás inconclusa y vacía, pero nos hace recordar que los gobernados podrán hacer lo que deseen mientras no se los prohíba la ley, a diferencia de las autoridades, las cuales sólo podrán hacer lo que la ley les permita. En esto consiste el Principio de Legalidad.*

---

36.- RIVERA Silva; *Derecho Penal Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 1984, p 2.

*Jiménez de Asúa al respecto no dice que el delito es “ El acto típicamente antijurídico culpable, sometido en ocasiones a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal”<sup>37</sup>. De esta definición comprendemos un poco mejor lo que los elementos del delito representan; es decir, a parte de los elementos ya mencionados del delito encontramos la imputabilidad, que es la posibilidad de ser juzgado conforme a las leyes, por tener la capacidad de ejercicio en pleno, y por último su consecuencia del hecho que es la sanción.*

*Para el maestro Cuello Calón el delito es la acción humana que además es antijurídica, se encuentra tipificada, es culpable y punible. Esta definición se acerca más a lo que nuestra legislación contempla como delito.*

*Por su parte Jiménez de Asúa comenta entre sus escritos que 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.*

*Como se puede apreciar definiciones hay muchas, pero en México el Código Penal Federal señala, en su artículo 7, que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, desprendiéndose la propuesta que ofrezco en este trabajo de investigación de que el Código Fiscal mencione que se aplicará de manera supletoria la legislación Penal, y de este modo entender lo que es delito en materia tributaria.*

#### 4.11 Definición del Delito Tributario.

*Para llegar a una posible definición del delito tributario, toda vez que no existe alguna, voy a tomar como referencia a la materia que estudiamos, al Licenciado Eduardo Ramírez Ruiz en sus comentarios al Código Fiscal de la Federación cuando hace la siguiente observación: “ Será delito aquella conducta prevista como tal en la legislación ”<sup>38</sup>; definición que nos presenta un marco claro de lo que puede entenderse como Delitos Fiscales.*

---

37.- ANGELES Contreras, Jesús; *Compendio de Derecho Penal*, México, Ed. Universitaria , 1895, p. 135.

38.- RAMÍREZ; Op. Cit; p. 116.

*Debemos considerar que todas las definiciones cumplen sus objetivos y que sería incorrecto descalificarlas, algunas elaboradas muy técnicas, otras de manera sencilla, pero al analizarlas encontramos que con palabras más o palabras menos no se rebasan en lo más mínimo los objetivos principales de tales conceptos, apareciéndonos manejable, para no decir adecuado o correcto y evitar reprobar otros, el de Eduardo Ramírez Ruiz, agregando el término " sancionada " y " tributaria " para que quede como sigue:*

*"Será delito aquella conducta prevista y sancionada como tal en la legislación tributaria" .*

*Como primera opción me parece adecuada y simple de interpretar y entender, pero al respecto voy a proponer una más específica:*

*Delito Fiscal: " Es delito fiscal la falta a las disposiciones previstas en la Ley tributaria cuando vayan en contra o en detrimento de la hacienda pública " .*

#### *4.2 Sujetos responsables de los Delitos Tributarios.*

*A partir de la definición última señalada en el apartado anterior y continuando con lo establecido en las definiciones que encontramos acerca del Derecho Penal común, éste considera como sujetos de los delitos a los siguientes: a) sujeto activo ; y, b) sujeto pasivo. El primero de ellos es quien comete delito o mejor dicho, realiza la conducta típica, y el segundo es sobre quien recae la acción ilícita o a quien afectan las consecuencias de dicha conducta.*

*En Derecho Tributario el sujeto que realiza el ilícito es el pasivo( gobernado ), y el sujeto en el cual recae la conducta ilícita es el activo ( Estado ). Vemos aquí una diferencia clara de las características de los delitos penales y de los delitos fiscales, misma que sería la única comparación que podríamos realizar y establecer como discrepancia ya que en lo demás son similares.*

*Ahora bien, refiriéndonos al sujeto activo de los delitos penales, el Código Penal Federal vigente establece quiénes son los responsables de los delitos y los enumeran en ocho puntos, los cuales voy a mencionar claramente: Los que acuerden o preparen su realización ; los que lo realicen por sí; los que*

*lo hagan conjuntamente; los que para llevarlo a cabo se sirvan de otro; los que determinen intencionalmente a otro a cometerlo; los que con posterioridad a su ejecución auxilién al delincuente o sujeto activo en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y, los que intervengan con otros en su comisión aunque no conste quién de ellos produjo el resultado, siendo estos sujetos los activos del delito. Si en algún momento sugiere alguna hipótesis a cerca del sujeto activo, ésta tendría que estar legislada, ya que si no lo está, entonces no será sujeto activo.*

*Ahora es turno de analizar el sujeto pasivo, y según Cuello Calón Garuad “ El titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delincuente”<sup>39</sup>; situación de la cual se desprende quiénes serán los sujetos pasivos en la materia penal.*

*Como el tema de nuestra investigación se basa en delitos fiscales tenemos que proceder a dar un enfoque de lo que la legislación al respecto establece en su cuerpo normativo el cual lo conocemos como el Código Fiscal de la Federación, en el que encontramos dentro de su articulado la norma número 95 en la cual se establece quiénes son los responsables de los delitos fiscales, y estos serán palabras más palabras menos: quienes concierten la realización del delito; realicen la conducta o el hecho descritos en la ley; comentan conjuntamente el delito; se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo; induzca dolosamente a otro a cometerlo; ayude dolosamente a otro para su comisión; auxilién a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Lo que podemos analizar y observar que guardan similitud con los sujetos activos del derecho penal, como acabamos de describir en este apartado.*

*Es así como se desprende quiénes son sujetos responsables de los delitos en ambas materias, responsabilidad que se encuadra en estas conductas ilícitas y que además como ya dijimos son copias de las observadas en la legislación penal. Además en cuanto a la materia tributaria son responsables los sujetos de las obligaciones tributarias; en cambio, el Derecho Penal lo son todas personas que incurran en la hipótesis normativas, con las excepciones que la misma ley regula.*

---

39.- ÁNGELES; Op.Cit; p. 147.

#### 4.3 *Procedencia penal por delitos tributarios.*

*La consecuencia de cometer un delito es que los órganos jurisdiccionales competentes inicien su labor persecutoria; es decir dar acción al procedimiento necesario para poder aplicar la ley sobre el delinciente, con la finalidad de aplicar las sanciones necesarias para el cumplimiento de la obligación tributaria o penal, en su caso ya que en materia fiscal los delitos se generan por falta de cumplimiento de las obligaciones que en materia fiscal se establecen y de las cuales derivan los delitos fiscales.*

*Comenzaré por definir lo que se entiende por procedencia, y no es otra cosa que un procedimiento o proceso y el Derecho Procesal Penal es el encargado de regular las formas en las cuales se van a dar los pasos para llegar a la aplicación de las penas contenidas en la legislación como delitos. Para otros autores como Guillermo Colín Sánchez, el derecho procesal penal es “ El conjunto de normas que regulan y determinan los actos, las formas y formalidades que deben de observarse durante el procedimiento, para hacer factible la aplicación del derecho penal sustantivo ”<sup>40</sup>.*

*El proceso penal tributario puede considerarse idéntico a aquél salvo por las diferencias iniciales del proceso, el cual estará sujeto a requisitos especiales de procedencia, según el delito. Dichos requisitos consisten en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:*

*I.- Formule querrela en los casos de:*

*a).- Asimilación al contrabando ( artículo 108 del Código Fiscal de la Federación ).*

*b).- Defraudación Fiscal(artículo 108 del Código Fiscal de la Federación ).*

---

40.- COLÍN Sánchez, Guillermo; Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Décima ed; México, Ed. Porrúa, 1986, p. 3.

c).- *Asimilación de la defraudación fiscal (artículo 109 del Código Fiscal de la Federación).*

d).- *Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes (artículo 110 del Código Fiscal de la Federación).*

e).- *Delitos por incumplimientos de las obligaciones formales ( artículo 111 del Código Fiscal de la Federación ).*

f).- *Disposición de bienes por dispensarios o interventores ( artículo 112 del Código Fiscal de la Federación ).*

g).- *Visitas o embargos sin mandamiento escrito ( artículo 114 del Código Fiscal de la Federación ).*

*Es así que en estos casos se podrá proceder si la Secretaría de Hacienda formula la querrela correspondiente, situación que es por demás absurda, ya que si no la formulase, el ilícito quedaría impune en detrimento de la sociedad.*

*En el Derecho Penal común existe la flagrancia, que significa que cualquier persona que sea sorprendida en la realización de una conducta delictuosa, podrá ser aprehendido y puesto a disposición del Ministerio Público, formulando la denuncia.; por otro lado, si un sujeto se entera de la existencia de un hecho de naturaleza ilícita, podrá dar aviso a las autoridades para proseguir, dependiendo de la naturaleza del delito.*

*Otro requisito de procedencia es que se emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de:*

a).- *Contrabando ( artículo 102 del Código Fiscal de la Federación ).*

b).- *Robo o destrucción de mercancías en domicilio fiscal ( artículo 115 del Código Fiscal de la Federación ).*

*También cuando exista declaratoria de contrabando en los casos de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien cuando se trate de mercancías de tránsito prohibido.*

*El Código Fiscal Federal establece que en los demás casos sólo será necesario la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. Recordemos que los demás casos se refieren al artículo 113 de la ley de la materia. Mismo que cita al delito de destrucción de controles fiscales.*

*Como otros elementos que no debemos de descuidar se encuentran los relativos al sobreseimiento y a la prescripción, de los cuales veremos someramente sus elementos y que al respecto nos sumamos al maestro Manuel Rivera Silva quien establece como presupuestos de la procedencia del sobreseimiento.*

*a).- La petición de sobreseimiento no puede formularla directamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Juez.*

*b).- La presentación de tal petición a tal órgano jurisdiccional, ningún efecto legal surtirá porque el ofendido ( Secretaria de Hacienda y Crédito Público ) ni siquiera es parte de procesos.*

*c).- La solicitud debe de presentarse al Ministerio Público Federal y éste hacerla suya para someterla a la resolución del Juez.*

*d).- El Ministerio Público puede pedir al Juez la cesación del procedimiento.*

*e).- Esta solicitud equivale al desistimiento de la acción.*

*f).- Como el desistimiento de la acción ( que provoca sobreseimiento ) sólo puede hacerse en los casos expresamente previstos, en las leyes debe interpretarse lo establecido en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal como una causal de desistimiento”<sup>41</sup>.*

*Ya que en ningún momento se menciona que el cumplimiento puro y llano de las obligaciones traerá como consecuencia la extinción de la pena, esto representa una desventaja en materia de defensa para el inculpaado penal.*

---

41.- RIVERA; Op. Cit; p. 25.

*En materia penal cuando un sujeto se encuentra purgando una pena por la comisión de un delito y de pronto ese delito deja de existir, automáticamente el sujeto queda en libertad y no se requiere de la petición de nadie sino que de oficio la propia autoridad lo realiza. En materia fiscal al momento de cumplir con la obligación monetaria, la pena debería extinguirse en ese momento, y la autoridad de oficio realizar los trámites para su libertad inmediata, siendo necesario no esperar a la Secretaría de Hacienda.*

*En cuanto a la prescripción encontramos que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría conozca 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. Aquí existe un punto muy importante que consiste en que la propia ley establece que en caso de no contemplarse ahí los demás casos de la prescripción, aplicaremos supletoriamente el Código Penal Federal.*

*Si por alguna circunstancia este apartado quedare un poco frío, es por que así se encuentra en la ley fiscal, y de ahí nace la propuesta de establecer en la legislación en mención la leyenda: En lo no previsto por esta ley nos remitiremos supletoriamente al Código de Procedimientos Penales en materia Federal para su aplicación por parte de las autoridades. Además de incluir los delitos fiscales del Código Penal Federal.*

*Considero que si esto llegase a suceder el inculpado en materia de delitos fiscales estaría en posibilidad de ser defendido de una manera mas humana y constitucional.*

## SUMARIO

### CAPITULO 5

#### **LOS DELITOS EN PARTICULAR**

- 5.1 *Encubrimiento.*
- 5.2 *Contrabando*
- 5.2.1 *Presunciones.*
- 5.2.2. *Equiparaciones.*
- 5.2.3. *De las calificativas.*
- 5.3 *Defraudación fiscal.*
- 5.3.1 *Delito Calificado.*
- 5.3.2 *De las equiparaciones.*
- 5.4 *Delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes.*
- 5.5 *Delitos Diversos.*
- 5.6 *Delitos de depositarios o interventores*
- 5.7 *Delitos por destrucción de medidas de aseguramiento y alteración de Máquinas registradoras.*

- 5.8 *Delito por orden o práctica de visitas o embargos sin mandamientos de Autoridad.*
- 5.9 *Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal.*
- 5.10 *Propuesta de adición en materia supletoria.*

## CAPITULO 5

### **LOS DELITOS EN PARTICULAR**

#### 5.1 Encubrimiento.

*Para iniciar con el estudio de los Delitos Fiscales he decidido comenzar por el Delito de encubrimiento, mismo que se encuentra en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación y que tiene como su principal objetivo sancionar a la persona que encubra a otra en la acción delictiva de un individuo. Es sin lugar a duda un delito importante, ya que en él se encuentra la relación que puede guardarse entre un actor material y un actor intelectual. Por eso a desentrañar el sentido de lo que el Delito Fiscal representa y para ello analizaremos lo que su tipo describe.*

*El artículo mencionado señala que es responsable del encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito; esto es, será responsable del delito la persona que realice las conductas que procederé a analizar.*

*Las conductas que se encuentran señaladas en el artículo mencionado en el párrafo anterior primera fracción menciona que al sujeto que con ánimo de lucro, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste o de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.*

*A su vez al que ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustentarse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.*

*En la redacción del presente numeral encontramos varios elementos a estudiar: el primero de ellos es el que se encuentra en la primera fracción del multicitado numeral y de él se desprenden dos elementos:*

*El primero de ellos es la falta de acuerdo previo con él o los responsables del delito. Si un individuo que se encuentre en este supuesto no se encontrase de acuerdo, queremos suponer que no hay delito por no reunir este elemento importante del tipo.*

*Como segundo elemento se encuentra que el proceder del sujeto sea posterior a la ejecución del delito y sin participación en él. Lo que nos hace suponer la existencia de una autoría intelectual.*

*Para la configuración del delito de encubrimientos es necesario que no exista un previo acuerdo entre el que realiza la conducta ilícita y el que posterior a la realización del delito ayuda en cualquiera de las formas previstas por la ley, ya que si éste se pusiera de acuerdo con aquél, encuadraría en la conducta que se denomina como complicidad.*

*En segundo término debe de ser esa ayuda posterior a la comisión del delito tributario, ya que no se configuraría el delito de encubrimiento si es anterior a la comisión del ilícito principal y como ya se hizo mención, resultaría la figura de la complicidad.*

*Ahora bien, habiendo hablado de lo que se desprende del numeral citado, vamos a analizar lo que en las fracciones del artículo 96 se describe.*

*En la fracción I, se habla de un ánimo de lucro que empuje al sujeto a adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro con los mismos fines. Es decir que las formas de incurrir en el delito son:*

*Primero: Adquirir el producto del delito.- Por este se debe de entender hacer entrar al patrimonio del encubridor el producto del delito, tomando en cuenta que lo que se debe adquirir es el producto del mismo.*

*Segundo: Recibir el objeto del delito.- Comete también el delito de encubrimiento quien recibe la cosa ( V, gr. Por depósito ) a sabiendas de que el objeto proviene de un delito fiscal o por sus circunstancias se presume su ilegítima procedencia, destacándose como en el caso que precede, un dolo y un ánimo de lucro malsanos.*

*Tercero: Encubrimiento por traslado.- Por traslado debemos entender “ Llevar o mudar a una persona o cosa de un lugar a otro ”<sup>42</sup>. Entonces, por esta forma de incurrir en el encubrimiento se entenderá que el sujeto sin previo acuerdo con el infractor, con el conocimiento de que la cosa trasladada es proveniente de un ilícito o por las circunstancias debe presumirse su ilegítima procedencia, lleva de un lugar a otro con el afán de lucro; y,*

*Cuarto: Encubrimiento por ocultación, mismo que se integra por:*

*Una actuación del encubrimiento u ocultación sean posterior al delito y sin previo acuerdo con el infractor; que el descubridor persiga un afán de lucro con el ocultamiento; un ocultamiento del objeto del delito fiscal; no intervenir en el delito; conocimiento de la ilegítima procedencia del objeto o su presunción.*

*Así con estos elementos, se describe, el punto que nos ocupa, solamente por decir que el delito de encubrimiento se encuentra regulado por el Código Penal Federal, que es el que se debería de aplicar en todos los casos y en la ley tributaria encontramos una repetición de las hipótesis que en aquél cuerpo normativo se observan.*

*En la fracción II del ya citado artículo, se habla de una ayuda proporcionada de cualquier forma al inculpado y que le permita eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de ésta, ocultar, alterar, destruir o hacer desaparecer la huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.*

*La presente hipótesis tiene como finalidad la de proteger la actuación de las autoridades investigadoras mismas que realizan actos tendientes a la comprobación de los delitos y que al llevar a cabo la conducta prevista en la fracción transcrita previamente, obstaculizan sus funciones y permiten o ayudan al sujeto activo del delito a sustraerse de la acción de la justicia.*

---

42.- Idem; p. 49.

*De este modo encontramos como elementos del texto legal los siguientes:*

*Encubrimiento de las investigaciones: Este tipo de encubrimiento abarca el auxilio que se brinda al inculpado con el fin de hacer imposible el descubrimiento o reunión de los elementos que acreditan tanto al delincuente como al delito mismo.*

*Encubrimiento por sustracción: Esta situación se da cuando ocultan, alteran, destruyen o hacen desaparecer las pruebas o instrumentos que acrediten la presencia de los delitos.*

*El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años, sanción que se hace acreedor el que realice esta conducta prohibitiva. No olvidemos que todas las conductas aquí descritas de una u otra manera se encuentran ya reguladas en el Código Penal Federal y por ello es que considero que es repetitivo que el Código Fiscal las incluya nuevamente.*

#### *Contrabando.*

*El delito de contrabando es un delito fiscal que encuentra su inspiración en la Ley Aduanera y ha pasado por diferentes reformas que se han preocupado por encontrar perfectamente bien el tipo legal, sin dejar un solo elemento sin mencionar y que sea característico de la acción delictiva, pero se ha logrado llegar a la descripción que hoy se conoce y que se encuentra legislada en artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.*

*El problema tiene, pues, raíces muy profundas que van desde la colonia hasta nuestros días, el contubernio y desidia para combatir el delito de contrabando que además de lesionar la planta productiva del país, da lugar a la existencia de una competencia desleal por parte de los llamados "fayuqueros" ; es así que la principal preocupación de los legisladores fue encontrar los elementos necesarios que conforman la conducta del contrabando.*

*Atendiendo a la literalidad del Delito, el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación reza la descripción abstracta y general acerca de quien cometa el delito de Contrabando; y éste será quien introduzca al país o extraiga de él mercancías de la siguiente forma:*

*Omitiendo el pago parcial o total de los impuestos que deban cubrirse; además de la omisión que sea sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario éste requisito; y que la mercancía tenga la característica de ser de importación o exportación prohibida.*

*También comete el 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 extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que se les haya sido entregadas legalmente por las Autoridades o por las personas autorizadas para ello.*

*Del presente tipo, para la configuración del delito se deducen dos supuestos:*

*La introducción o extracción del país de mercancías; y la omisión del pago de impuestos o del permiso correspondiente.*

*No se considera cometido el delito de contrabando si sólo se da el primero de los supuestos enunciados, ya que la simple introducción de mercancías no configura delito; es necesario entonces el segundo supuesto, ya que la misma legislación otorga facilidades o libertad en la circulación de ciertas mercancías.*

*De acuerdo a la fracción I del numeral enunciado, se comete el delito de contrabando, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que se deban cubrirse.*

*Como se explico anteriormente, es necesario un elemento más que la simple introducción o extracción de mercancías para la configuración del delito en cuestión. Siendo en el caso de la fracción I del artículo 102, de la ley en mención, la omisión del pago total o parcial del impuesto que causa la conducta de introducir o sacar del país mercancías.*

*Ahora bien en la fracción II el artículo en cuestión, nos dice que otra forma de cometer delito de contrabando es cuando se actúe sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. No olvidemos que sólo mediante permiso de autoridad competente pueden ser introducidas o extraídas del país mercancías, por lo que al omitir tener el permiso correspondiente cuando sea este necesario, se comete también el delito de contrabando.*

*Para poder entender mejor lo que es delito de contrabando y el permiso de la autoridad competente para la exportación o importación, existen legislaciones donde se permite cierto tráfico de mercancías y para efectos de esta investigación entenderemos por tráfico permitido “ Que la ley sin taxativa alguna, fija los impuestos de exportación o importación”<sup>43</sup>; siendo la omisión del pago de esos impuestos lo que sanciona el delito que se analiza..*

*Es así que la mercancía restringida será entonces “ Aquella que para su exportación o importación necesita de un permiso especial del órgano del Estado que fija la ley”<sup>44</sup>.*

*Y mercancía prohibida será aquella que tiene negado absolutamente el tráfico por ley, esto por exclusión.*

*La fracción III del artículo en análisis termina con la frase: de importación o exportación prohibida. Lo cual como ya se había dicho, las mercancías se dividen en dos: las de tráfico permitido y las restringidas o prohibidas, situación que provoca el nacimiento de la conducta delictiva de contrabando.*

*Mientras que en las fracciones I y II del artículo 102, se sanciona una conducta de no hacer, al omitir impuestos o carecer del permiso de autoridad competente, en esta tercera fracción encontramos un hacer, que se traduce en la prohibición de traficar con cierta clase de mercancías, dejando el sujeto del delito de observar el mandamiento de la ley, que es de no hacer.*

*El último párrafo del multicitado artículo indica que 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 haya sido entregado legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.*

---

43.- RIVERA; Op. Cit; p.79.

44.- Ibidem.

*Para el Licenciado Manuel Rivera Silva este párrafo encierra dos hipótesis a saber que son: “ La de introducción de mercancías extranjeras al resto del país en cualquiera de los casos estudiados y procedentes de las zonas libres; y la extracción de los recintos fiscales o fiscalizados de dichas zonas libres, sin que haya sido legalmente entregadas por las Autoridades o personas autorizadas para ello ”<sup>45</sup>. Situación que compartimos por su profundo análisis, ya que la introducción o extracción de mercancías del país, implica el paso por las aduanas o casetas de fiscalización, por lo que si de alguna manera se evita el paso por estas dependencias, la mercancía que se introduzca o extraiga del país, no estará libre de todo gravamen, y es por lo cual se incluye este párrafo en el texto legal.*

*De lo anterior y con motivo de la falta de explicación por parte de la legislación fiscal, no sabemos qué es lo que se entiende por zonas libres, y así como tampoco define que es Delito Fiscal.*

*En relación al segundo punto, considero que el sacar la mercancía de los recintos fiscales con el fin de evadir impuestos es constitutiva del delito la conducta; inclusive, se puede configurar el delito que se encuentra consagrado en el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación al cual me referí en su momento.*

### *5.2.1 Presunciones de contrabando.*

*Es importante comenzar analizando lo que son las presunciones desde el punto de vista jurídico. Para ello mencionaré de manera descriptiva lo que el maestro Manuel Rivera Silva entiende por tales:*

*Legales: Son aquellas consagradas en la propia ley; y humanas cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél. A su vez, las presunciones legales se subdividen en: “Juris Et de Juris” .- Las que no aceptan prueba; y las “ Juris Tan Tum ” .- Las que sí aceptan prueba en contrario.*

---

45.- RIVERA; Op. Cit; p. 81.

*En el Código Federal de Procedimientos Civiles encontramos que presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, la primera se llama legal y la segunda humana.*

*Las presunciones que contemplan las fracciones contenidas en el artículo 103 del cuerpo normativo de la materia, son presunciones Juris Tan Tum, es decir, cualquiera de ellas admite prueba en contrario.*

*Una vez comprendido lo que las presunciones representan en el derecho, daremos inicio al estudio del artículo 103 del Código Fiscal y las fracciones que lo componen, se presume cometido el delito de contrabando cuando se descubran mercancías extrañas dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país; es decir, el no poder comprobar la tenencia de un objeto de conformidad con lo establecido por las leyes hace presunción del delito de contrabando. Dichos lugares son aquellos que son establecidos previamente para la revisión del tráfico de vehículos y personas consideradas como viajeros.*

*En su fracción segunda habla acerca del hecho de encontrar vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en la línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación antes referida; de igual forma, los vehículos deberán mostrar su legal estancia dentro del territorio nacional. Quienes no tengan en su poder la documentación que ampare la legal estancia e internación en el país e los vehículos incurre en el delito de contrabando. Por vehículos entenderemos lo que al respecto la legislación Aduanera menciona: automóviles y otros, aeronaves, embarcaciones, veleros esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, motocicleta, etc.*

*En el tercer supuesto del citado artículo se describe que también cometerá el delito de contrabando, cuando no se justifique los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga. Las mercancías que se describen en un manifiesto de carga es la que se presupone salieron de un distribuidor o transportador de mercancías por lo que la diferencia que se resulte de una revisión podrá suponer la ilegal*

*internación de la mercancía y la posible presunción de contrabando. Considero que en la presente fracción se excita totalmente cualquier forma de evadir el pago de impuestos sancionando cualquier forma de contrabando, pero su conducta admite prueba en contrario por su naturaleza.*

*También se presume cometido el delito de contrabando cuando se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de racho, abstencionismo o uso económico; la descarga subrepticia es la que se hace oculta y a escondidas, lo que constituye un dolo en el conducirse por parte del infractor o delincuente y lo cual presume que esta mercancía extranjera descargada sin consentimiento de las autoridades fiscales es con la firme intención de evadir impuestos.*

*De la misma forma, el delito de contrabando se actualiza si se encuentran mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas. Para el incumplimiento de dichas obligaciones establecidas en la legislación fiscal consagradas en el artículo 103 el hecho de que aeronaves o naves marítimas internen mercancías en el país sin el cumplimiento de las disposiciones, presume la conducta delictiva de contrabando, lo cual será motivo de investigación y sanción en su caso. El tráfico de altura es el que podríamos llamar internacional, y los elementos de la fracción son el encontrar mercancías extranjeras, que sean tráfico de altura, en embarcaciones en aguas territoriales y que no estén documentadas.*

*La presunción de contrabando se confirma con el hecho que se encuentra en los elementos de la fracción en cuestión y la cual es en relación a la falta de documentación y, por consecuencia, el no pago de impuestos.*

*En la fracción VI se presume cometido el delito de contrabando cuando se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación de tráfico mixto y carezca de la documentación respectiva. En realidad, la única diferencia que nos presenta esta fracción con relación a la anterior se encuentra en el tipo de embarcación: mientras aquella es de tráfico de altura, esta es de tráfico mixto, entendiendo mixto cuando una embarcación simultáneamente realiza tráficos de altura y de cabotaje con las mercancías que transporta y lo cual se realiza entre dos puntos de la costa nacional. En estas embarcaciones es permitido llevar mercancía extranjera y también realizar el tráfico de cabotaje.*

*Así mismo se presume cometido el delito de contrabando cuando se cometan o encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de arribo. El tráfico de cabotaje es el que realizan las embarcaciones entre diversos puertos de un solo país.*

*Resulta inconcebible que trafique con mercancías extranjeras o tan sólo que las lleve, incluso, este hecho violatorio a las norma establecidas en la ley Aduanera, y por supuesto evade impuestos, lo cual constituye el Delito de Contrabando en presunción cuando: no haya llegado a su destino, no haya tocado puerto extranjero antes de su arribo; y se encuentre mercancía extranjera en esta embarcación.*

*Aquí nos hace una nueva observación la ley, cuando dice que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo. Esto se observa por el tráfico a que se refiere la fracción.*

*Ahora bien, en la fracción octava se dará la conducta cuando no se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje. No solamente introducir ilegalmente mercancías al país, resulta delito, también lo comete quien extraiga mercancías ilegalmente del país, tal como lo observa la hipótesis normativa que se acaba de mencionar; es decir, que se llega a la presunción de que ese faltante de mercancía pudo ser transbordado a otra embarcación en alta mar con lo que evaden los impuestos al no declarar tales mercancías.*

*Por último, se presume cometido el delito de contrabando cuando una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional. Es por demás obvio el comentario, ya que existen lugares autorizados para el tráfico internacional y autorizados con resguardo, necesarios para el control de estas actividades. Entonces el aterrizaje y descarga en lugares no autorizados carece de razón justificable, incurriendo en el tipo observado en la legislación.*

### 5.2.2 Equiparaciones de contrabando.

*El artículo 105 de la legislación fiscal establece las hipótesis equiparables o similares al delito de contrabando. La palabra asimilación no es definida por el derecho, pero da la idea de equiparar una cosa, de semejanza, es*

*decir, que la conducta es sancionada de la misma forma por lo que debe de tener las mismas características del ilícito en mención; esto es, que se trate únicamente de importación o exportación de mercancías, que exista la intención delictuosa de causar un perjuicio al fisco federal mediante la omisión del pago de los impuestos correspondientes y demás falta de autorización de la autoridad facultada para ello.*

*La equiparación es considerada por la doctrina cuando determinadas conductas que no tienen todos los elementos del delito de que se trate y que además está previsto concretamente en la ley, no infieren una falta o rompimiento de la tutela jurídica de que se trate.*

*En la legislación Penal común se tiene una regulación especial sobre equiparaciones; en el artículo 368 del Código Penal Federal vigente, se encuentran consignadas las conductas equiparadas al robo.*

*En razón de que a las conductas equiparadas les falta alguno o algunos de los elementos que conforman el delito tipo, se les toma como tales, pero no por esa falta, son conductas que carezcan de punibilidad.*

*Pasemos ahora a estudiar lo que es la asimilación al contrabando comenzando por la fracción primera del 105 de la ley fiscal que señala que será sancionado con las mismas penas del contrabando quien adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.*

*Para efectos de la presente hipótesis normativa debemos recurrir al artículo 106 del Código Fiscal de la Federación del cual se desprende que existen ciertos tipos de mercancías que pueden ser introducidas o extraídas del país, que el mismo cuerpo normativo las llama de uso personal y que son las que no tienen restricciones para su posible tráfico.*

*Se consideran mercancías de uso personal los alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros efectos personales, excepto joyas; cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice, y por último, artículos domésticos para casa habitación, siempre que no sean dos o más de misma especie.*

*Continuando con el análisis del artículo citado, su segunda hipótesis habla de la estancia legal en el país de mercancías extranjeras, lo que se comprueba con la documentación exigida por la ley, como lo es la nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal, la factura extendida por la persona inscrita en el registro federal de contribuyentes; o con la carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.*

*Visto lo anterior y con relación al artículo 105 y su fracción I, tenemos que será sancionado con las mismas penas de contrabando a quien adquiera mercancía extranjera, la enajene o comercie con ella y que además carezca de la documentación que compruebe su legal estancia en el país además de contar con el elemento de que la mercancía no sea para uso personal.*

*Continuando con la idea, será sancionado con las mismas penas que el contrabando, como segundo supuesto, quien tenga en su poder por cualquier título mercancías extranjeras que no sean para su uso personal sin la documentación a la que se refiere la hipótesis anterior. Si se posee mercancía extranjera por depósito o por permuta, no quiere decir que por ese hecho sea legal la tenencia de mercancía que carece de la documentación que su legal importación, ya que el daño al fisco se da desde el momento en que las mercancías entran al país y no de su comercialización o trueque. Esto se presta a una serie de abusos, a incrementar la corrupción policiaca y al incumplimiento de la ley por parte de gobernados y autoridades, motivo por el cual se sanciona esta conducta equiparable al contrabando por su naturaleza impura.*

*Como tercer supuesto tenemos al que ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubra la documentación expedida. Definitivamente aquí se encuentra una acción de dolo por la acción en la cual el infractor ampara una mercancía con documentación falsa, buscando así el error de la autoridad para obtener un beneficio y perjudicar a la autoridad hacendaria.*

*Para proceder en la prueba de estos ilícitos se requieren de dos supuestos: existencia de mercancía en poder de un sujeto, y que éste la ampare con documentación apócrifa; y que la documentación ampare otra mercancía distinta a la que describe la factura en sus características.*

*El Licenciado Manuel Rivera Silva dice al respecto que “ Más que un delito equiparable al contrabando se consigna una defraudación, pues en el fondo se trata de hacer uso de un engaño para, con una documentación auténtica , hacer creer que ella ampara mercancía distinta a la que se refiere ” <sup>49</sup>.*

*De esta forma, los elementos posibles de este tipo son de poseer la documentación aduanal necesaria o una factura autentica; que esa documentación cubra determinada mercancía extranjera; y que exista otra mercancía que se logra amparar con la documentación o factura autentica de la mercancía determinada.*

*El cuarto supuesto del artículo 105, sanciona con las mismas penas que el tráfico de esas mercancías está prohibido, es evidente el proceder ilícito de su introducción y su posesión.*

*Quien en su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, o de los Estados, del Distrito Federal o de cualquier Municipio, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el registro federal de vehículos, ( ahora extinto ) o cuando la importación del propio vehículo se ha efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente, se sancionara con las mismas penas que el delito de contrabando. Este quinto supuesto no describe, como anteriormente señalaba, del propósito de la legislación en los casos que a vehículos de procedencia extranjera se refiere, ya que lo es con el fin de proteger a la industria automotriz nacional. Por lo tanto no será al introductor de los vehículos a quien se sancionara sino al empleado o funcionario que dé las formas que ayuden al introductor a legalizar la estancia en el país de esos vehículos que carecen de la autorización de la autoridad federal competente.*

---

49.- RIVERA; Op. Cit; p. 100.

*Se podría considerar que esa autoridad que ayuda al introductor está encubriéndolo, ya que tiene conocimiento o puede llegar a saber de la ilícita procedencia del vehículo, lo que hace tener una calificativa de agravante por la naturaleza del ilícito.*

*De ahí que la fracción VI del mismo artículo mencione que será sancionado con las mismas penas que el contrabando al que tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal en el caso de automóviles y camiones cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años. Esto quiere decir que el que tenga vehículos de modelos de cinco años hacia atrás, no entrara en el tipo legal, pero no por ello son de estancia legal en el país esos vehículos, lo que encuadra en el delito en mención.*

*El artículo 105 en su fracción VII sanciona con las mismas penas que el contrabando al que enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal vehículos importados temporalmente. Sus elementos son: enajenar o adquirir un vehículo por cualquier título; y que el vehículo haya sido importado temporalmente, es decir, que se encuentre circulando por razón de alguna índole la cual puede ser trabajo, turismo, etc; y que no exista autorización legal.*

*Por razón de la importación temporal no se cubren impuestos, ni se cubren los mismos requisitos que en una importación definitiva. Recordemos que el derecho tributario gira en torno a impuestos, razón por la cual mediante la creación de estos delitos se amenaza al obligado de los impuestos a cubrirlos, so pena de aquellas sanciones observadas en los mencionados delitos, o sea, se castiga la tenencia, no el uso.*

*A diferencia de la fracción séptima, ahora encontramos que al que enajene o adquiera por cualquier título vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquiriente no reside en dichas zonas o franjas, comete el delito en cuestión. En este octavo supuesto, además de lo descrito en la fracción séptima, el elemento importante es que los vehículos hayan sido importados definitivamente, que la autorización sea otorgada para transitar en zonas libres o exclusivamente en franjas fronterizas, y que el adquiriente no resida o tenga su domicilio en estas franjas; de lo que se desprenden dos hipótesis: quien enajene o adquiera vehículos importados definitivamente para transitar en zonas o franjas*

*fronterizas; ya quien enajene o adquiera, sin residir en las zonas o franjas fronterizas, algún vehículo respecto del cual sólo se ha otorgado permiso provisional para circular en dichas zonas o franjas.*

*Definitivamente el proteccionismo del Estado hacia la industria automotriz nacional está presente en todos los momentos que se han mencionado, así como también el mismo Estado se protege en lo que a la recaudación de impuestos se refiere, sin dar lugar a que de una u otra forma se pueda evadir el fisco, amenazando a quienes lo intenten con la aplicación de penas corporales por incurrir en un delito, además de las sanciones administrativas, las cuales van desde tres meses hasta nueve años de prisión de conformidad con el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación.*

*En la fracción novena se hace alusión al que retire de la aduana\* , envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes\* a que obligan las disposiciones legales. Ahora bien su retiro además de poder encuadrar el delito de robo, se asimila al contrabando por su ilegal estancia de conformidad con la legislación.*

*La fracción décima habla de la exportación de productos a territorio extranjero con quien México tenga celebrado convenio o tratado alguno, o certifique falsamente su origen con la finalidad de pagar menos arancel, situación que ha venido en detrimento ya que de acuerdo con la balanza comercial, México necesita exportar en vez de importar, motivo por el cual la autoridad ha disminuido barreras en este sentido.*

---

\* Aduana es aquel recinto fiscal habilitado para revisión, guarda de productos de importación, con el fin de otorgar la legal circulación en el territorio y evitar el Contrabando, los marbetes son los sellos de autorización y de calidad de los productos.

*Las fracciones restantes son en virtud del comercio exterior, situaciones que no acompañan el objetivo de este trabajo de investigación, aunque la omisión de enterar al fisco de la tenencia de más de treinta mil dólares o su equiparable, es posible asimilación al contrabando por la falta de declaración correspondiente, así como al que muestra documentación falsa que acompañe el pedimento o factura a las autoridades aduaneras.*

*Antes de continuar con las agravantes del delito de contrabando, haré mención al artículo 106 en su fracción segunda de la multicitada legislación fiscal, en la cual se establece que la forma de comprobar la legal estancia de las mercancías en el país es con la documentación exigida por la ley, ya sea nota de venta expedida por la autoridad fiscal; factura de venta extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes; y la carta de porte en que conste los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.*

### 5.2.3 De las calificativas.

*Una vez analizado lo que son las asimilaciones al contrabando, procedamos a entrar al análisis de las calificativas. Existen situaciones en las conductas de los sujetos que por la naturaleza de la acción lleva al supuesto de creer que su conducta va más allá de la intención, ya que al conocer la actividad fiscal, procuran realizar su conducta delictiva de tal forma que no puedan ser aprehendidos por las autoridades, o dificultar su descubrimiento, esto hace agravar el delito y por consiguiente su sanción.*

*En el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación se encuentran descritas las calificativas y para lo cual las entenderemos como “ Algunas circunstancias previstas por el legislador que recogen situaciones entrañadoras, de una mayor malicia o en general, un elemento significativo de mayor maldad en el proceder ”<sup>50</sup>.*

*En otras circunstancias, es decir, apartándose de la Teoría General del Derecho Penal, el delito de contrabando puede ser calificado cuando sea cometido “ con lujo de violencia física o moral, o que se conduzca de noche o por algún lugar no autorizado para el tráfico de mercancías para la salida o entrada del país, o más aún cuando el autor se ostente como funcionario o empleado público o bien cuando se utilice documentación apócrifa ”<sup>51</sup>.*

*Dentro del principio general de la forma de aplicación de las medidas de sanción destinada a un obrar delictivo, deriva la gravedad del hecho, la cual se valora conforme a varios criterios: primero, tendencia del daño social; segundo, la conducta delictuosa; y, tercero, el deber violado. Sin lugar a dudas en este criterio no se afecta a la sociedad ya que su actuar sólo redundaría en perjuicio del infractor o delincuente.*

*Sin objeción en ambos argumentos, pasaremos al análisis de las calificativas del contrabando, citadas en el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación.*

*El delito de contrabando será calificado cuando se cometa con violencia física o moral en las personas. En esta calificativa del delito encontramos como elemento la violencia, misma que toma dos formas a saber física o moral. La primera es la que se ejerce directamente en el cuerpo de la persona, y la segunda, es la que se ejerce en el espíritu del sujeto. Ambas son factibles de comprobación a través del peritajes médicos y mediante prueba circunstancial, respectivamente.*

---

50.- RIVERA; Op. Cit; p. 111.

51.- RAMÍREZ; Op. Cit; p. 123.

*También el delito de contrabando será calificado cuando se cometa de noche o por lugares no autorizados para la entrada o salida del país de mercancías. Se entiende por demás, que la evasión de impuestos es clara intentando pasar por zonas no autorizadas o de noche, siendo precisamente estos momentos los que posiblemente carezcan de vigilancia o sea mayor la posibilidad de burlarla. Así, entendemos que la actitud del sujeto del delito está llena de dolo para la comisión del ilícito.*

*Como tercer elemento de las calificativas del delito de contrabando será cuando se cometa ostentándose el autor como funcionario o empleado público.*

*La situación observada por el texto legal, contiene la mala fe del sujeto activo del delito, ya que utiliza para sus fines titulares o nombramientos que harían en un momento dado, más fácil la comisión del ilícito.*

*Y por último, usando documentos falsos. Nuevamente encontramos la conducta dolosa del sujeto activo del delito; inclusive se pueden desprender de esta hipótesis delitos como lo pueden ser el contrabando calificado y posiblemente la falsificación de documentos, lo cual indica todo un plan elaborado para la comisión del ilícito y por ende, una calificativa al delito de contrabando.*

*El artículo 107, además de las fracciones ya vistas, contiene dos párrafos más; el primero señala que las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este mismo artículo, previstas en el artículo 105, se aplican también en diversas modalidades del delito en cuestión. El segundo párrafo nos indica que cuando los delitos que se refiere el artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentara de tres meses a tres años de prisión, y si la calificativa constituye otro delito se aplicarán las reglas de acumulación. Aquí encontramos otra laguna, la cual deberá ser suplida de manera supletoria por la legislación procedimental penal en materia federal y que la materia fiscal no lo establece.*

*Aparte de mencionar las sanciones imponibles por estas conductas indica que la comisión de otro delito por una conducta calificativa del delito de contrabando, es acumulable y será procesado el sujeto por ambos delitos.*

*El delito de contrabando en sus diversas modalidades se convierte en una prioridad urgente a resolver por parte de las autoridades por su riesgo a la economía nacional, lo que implica un mayor seguimiento y dinámica en la voluntad política de combatirlo hasta sus últimas consecuencias.*

### 5.3 Defraudación Fiscal.

*Una vez concluido el delito de contrabando y desentrañado su sentido jurídico pasemos ahora a realizar el estudio del delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 ordenamiento de la materia fiscal y el cual establece que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

*Como podemos ver, el texto legal transcrito encuentra su inspiración en el tipo relativo al fraude establecido en el artículo 386 del código penal federal vigente, el cual señala que comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido. Por ello es que los elementos de ambas hipótesis legales, tales como el aprovechamiento del error o el engaño y el beneficio obtenido por el sujeto activo del delito en perjuicio del defraudado, se van reproducidos en ambos delitos.*

*De la norma establecida en el artículo 108 del código fiscal de la federación se desprenden como elementos, un engaño o aprovechamiento del error; omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio con perjuicio del fisco federal; ya que éste beneficio o la omisión sean consecuencia del engaño o aprovechamiento del error.*

*En su segundo párrafo, el artículo 108 menciona que el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 500,000.00 pesos; cuando exceda de esta cantidad pero no pase de \$ 750,000.00 pesos será de dos años a cinco años de prisión; y de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor a los 750,00.00 pesos. Ahora bien cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.*

*En estos párrafos encontramos las sanciones a que se hacen acreedores quienes cometan el delito de defraudación fiscal según su modalidad; ahora bien, si el delito se cometiere bajo los siguientes puntos entonces estamos hablando de un delito calificado, y en este caso las penas se aumentarán hasta en una mitad más.*

### *5.3.1 Delito calificado de Defraudación Fiscal.*

*En el mismo numeral 108 de la ley tributaria se encuentra la calificativa o agravante en los delitos, en específico en el análisis del delito de contrabando. De igual forma en el delito de defraudación fiscal se encuentra esa actitud dolosa e intencional por parte del sujeto activo del ilícito, de la que se desprende un elemento más para la aplicación de las sanciones a que se hace acreedor el delincuente fiscal; el aprovechar del error o usando medios engañosos afecte el patrimonio del fisco se encuentra en el delito en mención y además cuando lo realice; usando documentos falsos; omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos; 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 se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros; omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

*Si bien es cierto que dichas conductas son calificativas del delito, en el cuarto párrafo del artículo 108 se narra de manera clara la forma de no incurrir en la conducta típica y desaparecer la figura, ya que se indica que 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 el perjuicio, o medie requerimiento, orden de vista o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Lo cual da la oportunidad al gobernado u obligado a restituir su error en caso de no haberlo hecho con dolo, premeditación, alevosía o ventaja en perjuicio del fisco; es decir, quien restituya su error antes de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal será absuelto del ilícito.*

*La legislación da oportunidad para que antes de proceder coactivamente para obtener el cumplimiento de la obligación, voluntariamente el posible defraudador cumpla las disposiciones fiscales para no proceder en su contra.*

*Por último, el párrafo quinto dice que para los fines del artículo en cuestión y del siguiente, se tomarán en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. También que para formular la querrela correspondiente se tomará como una sola suma de las cantidades defraudadas en un mismo periodo o ejercicio fiscal, aún cuando: sean contribuciones diferentes; y se obtengan en diferentes acciones u omisiones.*

*Ahora bien, consideremos importante que dentro de la calificativa convenida en el Código Fiscal de la Federación acerca del delito en mención, sean incluidas dentro de este los lineamientos que a partir de julio de 1995 se contemplan como conductas constitutivas del delito de defraudación fiscal para la autoridad hacendaria, y que a continuación anexo textualmente de la siguiente manera:*

*“ Lineamientos en materia de defraudación fiscal vigentes a partir de junio de 1995.*

*Montos de impuesto histórico de acuerdo al tipo de maniobra o maquinación, que deberán tomarse en consideración en los asuntos de Defraudación Fiscal y sus equiparables.*

*I.- Mínimo de \$ 250,000.00*

*1.- Solicitar y obtener indebidamente de la autoridad fiscal, supuestos saldos a favor.*

*II.- Mínimo de \$ 400,000.00*

*1.- Ingresos no declarados o registrados.*

*2.- Ingresos no declarados, simulando en la contabilidad que se tratan de prestamos o aportaciones a capital.*

- 3.- *Ingresos no declarados al llevar doble facturación.*
  - 4.- *Ingresos no declarados alterando el contenido de las facturas.*
  - 5.- *Ingresos no declarados al presentar declaraciones asentando que no se ha obtenido ningún ingreso ( en ceros ).*
  - 6.- *Efectuar deducciones amparadas con documentos o facturas falsas.*
  - 7.- *Efectuar deducciones amparadas con facturas alteradas en los datos consignados.*
  - 8.- *Efectuar deducciones con apoyo en contratos simulados o que amparan una cantidad menor.*
  - 9.- *Simular operaciones de cualquier naturaleza en perjuicio del fisco federal.*
  - 10.- *Acreditar en la declaración anual pagos provisionales no efectuados.*
  - 11.- *No presentar declaración anual por más de seis meses, existiendo la realización de operaciones no registradas en contabilidad y conocidas por la autoridad fiscal por otros medios.*
  - 12.- *Impuestos retenidos y no enterados, correspondientes a más de cinco pagos provisionales durante el transcurso de un ejercicio fiscal.*
- III.- *Mínimo \$ 600,000.00 ( impuesto histórico por ejercicio ).*

- 1.- *Ingresos no declarados, por depósitos en cuentas bancarias del contribuyente que no corresponden a su contabilidad.*
- 2.- *Ingresos no declarados, por depósitos hechos en cuentas personales de cheques de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la mismas cantidades que correspondan a la empresa y esta no la registre en contabilidad.*

3.- *Ingresos no declarados referente a persona física que perciba dividendos, honorarios, preste servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad el origen de la discrepancia, en los plazos y términos señalados por la ley.*

4.- *Ingresos omitidos cuando el contribuyente no registre adquisiciones en su contabilidad y estas fueran determinadas por las autoridades fiscales.*

*IV.- Mínimo \$ 800,000.00*

1.- *Ingresos no declarados debidamente registrados.*

2.- *Ingresos no declarados al dejar de presentar declaración anual por más de seis meses, estando debidamente registrados en su contabilidad.*

3.- *Acreditar en la declaración anual, pagos provisionales en cantidad mayor a los realmente cubiertos.*

4.- *Retener y no enterar impuestos.*

*En caso de coincidir dos tipos de conducta se tomará en consideración la más grave para efectos de determinar el monto mínimo de impuestos.*

*Las conductas anteriores se enlistan de manera y no limitativa, por lo que dependiendo de la gravedad de otras conductas podrán encuadrarse en cualquier de los tres grupos, lo que implicará la valoración específica del caso, de conformidad con la normatividad aplicable en la materia, pudiéndose adicionar estas al anexo en caso necesario” .*

### 5.3.2 De las equiparaciones.

*Tomando en cuenta que cuando nos referimos al delito de contrabando tocamos lo relativo a las equiparaciones, en este punto y dando por entendido en que consisten, nos ocuparemos de señalar y observar los textos legales que hablan acerca de las equiparaciones pero ahora en lo relativo al delito de defraudación fiscal y que encontramos en el numeral 109 del Código Fiscal, el cual consigna en fracción primera que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.*

*Encontramos es este caso, la razón para que subsista como equiparación, si tomamos en cuenta que se sanciona con el delito de defraudación al que con engaño o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución; entonces, el presente caso constituye directamente el delito, ya que con su declaración errónea engaña al fisco total o parcialmente y evade impuestos en perjuicio del fisco y obtiene un lucro indebido por esa conducta. Por esto, consideramos que debe de integrarse este delito al contemplado por el artículo 108 de la legislación correspondiente y no en las equiparaciones de la defraudación.*

*En este mismo orden de ideas, la fracción segunda señala al que omite entrar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, se le equipará el delito de defraudación; esto es, que en realidad esta fracción observa a los retenedores o recaudadores, quienes tienen la obligación de entregar al fisco lo retenido o recaudado, por lo que no existe engaño o aprovechamiento, pero si ocasiona daño al fisco. Los elementos manifiestos en esta hipótesis son el no enterar a las autoridades fiscales de las contribuciones retenidas o recaudadas y que la omisión de enterar al fisco sea extemporánea, lo que implica que todo aquel que no realice actividades fiscales no podrá encuadrar su conducta en este delito.*

*Como tercer supuesto tenemos que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. Este caso contiene un aprovechamiento de un beneficio del fisco hacia un negocio o empresa pero del cual se aprovecha alguien distinto al que fue destinado, provocando muy posiblemente daño al fisco, conducta que reprueba esta fracción.*

*La fracción cuarta señala que las personas que simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Sin lugar a dudas aquí nuevamente nos encontramos ante una situación de aprovechamiento doloso por parte del sujeto, ya que realizar dicha conducta se encuentra en la situación de engaño para obtener un lucro indebido a su favor y en perjuicio del fisco.*

*Del mismo modo, la fracción quinta nos manifiesta que quien 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, también estará en la equiparación al fraude.*

*Recordando lo que estudiamos en párrafos anteriores que mencionaban que no se formulara querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores entera espontáneamente con sus recargos la obligación tributaria, el fisco no perseguirá dicha conducta; podemos ver que la autoridad fiscal contempla la posibilidad de que el sujeto infractor de la norma pueda ser perdonado al reparar la falta o el daño, siempre y cuando no se haya enterado la autoridad y dando aviso a éste, pero lo que vemos en esta última fracción es la buena fe por parte de la autoridad.*

*Hemos entonces analizado las primeras conductas delictivas contenidas en el Código Fiscal de la Federación, lo cual nos mantiene hasta entonces en una situación de análisis al respecto de las posibles reformas que estoy proponiendo en este trabajo de investigación. Lo que si puedo afirmar es que estas conductas son definitivamente similares a las contenidas en la legislación penal federal vigente, motivo suficiente para incluir el capítulo relativo a los delitos fiscales dentro del ordenamiento mencionado, y así poder actuar en base al procedimiento penal federal previamente establecido.*

#### 5.4 *Delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes.*

*Dentro de la clasificación de los delitos que mencioné en el apartado especial del capítulo tres de este trabajo de investigación, señalé dos tipos: los nominados, los cuales son la defraudación fiscal y el contrabando, ya que son los únicos que tienen en su contenido una regulación específica o concreta sobre determinadas conductas; y por otro lado, los innominados que no son otra cosa sino todos aquellos delitos que no regulan en concreto una conducta sino varias, y que se autonombran por una de esas mismas conductas. Una vez recordado lo anterior continuaré la presente investigación estableciendo que los delitos siguientes hasta terminar el presente capítulo, son de la clase de los innominados.*

*Comenzaré por analizar lo que el Código Fiscal de la Federación establece acerca de los delitos y las penas cuando en materia del registro federal de contribuyentes se trate. La obligación de inscripción a este padrón no es potestativa, ya que cualquier ciudadano que practique una actividad comercial deberá de enterar al fisco los impuestos correspondientes, y para tal efecto se identificará con el mecanismo denominado como el registro federal de contribuyentes. Por tal motivo, el legislador restringe la voluntad del contribuyente obligándolo a solicitar su inscripción en dicho registro, y, además de ello, a presentar oportunamente avisos que permitan a la autoridad mantener actualizado ese registro, para que así este sea confiable. Dentro del mismo ordenamiento fiscal en su artículo 27 se establece la obligación de inscripción a dicho padrón por parte de las personas morales y personas físicas que tengan que presentar declaraciones periódicas o que por ley deban expedir comprobantes por el tipo de operaciones que realicen, por lo que la omisión de estas obligaciones en virtud de ser sujetos de derecho tributario, se convierte en delito, según la fracción I del artículo 110 que establece lo siguiente:*

*“ I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contando a partir de la fecha en que debió hacerlo a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en que éste no lo haga. En lo que se refiere a los terceros no repercute en el sujeto a cuyo nombre debía presentarla.*

*II.- Rinda con falsedad al citado registro los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado” .*

*En esta segunda fracción, se contemplan dos aspectos en el delito: primero, la omisión de informes que tiene derecho a solicitar el registro federal de contribuyentes; y, segundo, el rendir los informes al registro federal de contribuyentes pero con falsedad.*

*En el primer caso se está omitiendo una obligación establecida en el artículo 27 del cuerpo normativo y en virtud de ser un mandato establecido expresamente en la ley, debería de crearse un hipótesis legal concreta en cuanto a la omisión de informes, ya que adolece de técnica legislativa al no determinar en que tiempo a partir de la omisión de informes se tipifica el delito.*

*Por su parte el segundo punto lo encontramos oscuro también, ya que dolosamente se esta engañando al fisco al rendir falsamente los informes. Este tipo consideramos que debería de integrarse al delito de defraudación fiscal en alguna nueva fracción, ya que al coincidir en esta nueva conducta un sujeto, intenta aprovechar el error o engañar al fisco para evadir las obligaciones tributarias en perjuicio del mismo, actualizándose de esa manera la hipótesis que contempla el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, relativo a la defraudación fiscal.*

*La fracción tercera señala como delito cuando:*

*“... III.- Use intencionalmente más de una clave de registro federal de contribuyentes...”*

*Al actualizarse en la realidad esta hipótesis, se crean problemas en cuanto al fisco al no poder identificar con plenitud al contribuyente y a la propia persona, ya que sería imposible localizar los antecedentes fiscales sin la clave que la propia autoridad otorga al registrarse el contribuyente. Por otro lado la conducta típica y antijurídica que resalta este delito es el dolo que por parte del contribuyente se da al usar más de una clave del registro federal de contribuyentes, ya que al revestirse tal conducta no podemos encontrar otra cosa que una intención clara de defraudar al fisco mediante el uso de dos o más claves. En el supuesto nos colocamos en la situación de concursos de delitos, ya que por un lado se defrauda al fisco y, por el otro, se viola la norma prohibitiva de contar con dos claves.*

*Aquí encontramos una razón más por la cual me encuentro realizando esta tesis, ya que al encontrar este artículo como un delito de concurso, nos tendríamos que ir a la regla que para ello establece el Código Penal Federal para el caso de concursos de delitos, y nuevamente encontramos la necesidad de la aplicación de la ley penal.*

*La fracción V señala que comete delito quien desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.*

*La figura delictiva se tipifica en el momento en el que el contribuyente cambia su domicilio fiscal sin dar el correspondiente aviso o bien cuando recibe el aviso de una visita de la autoridad fiscal y antes del plazo de un año contando a partir de la fecha de notificación desocupa el lugar de sus negocios. Aquí se presume la mala fe o el dolo del contribuyente al desocupar el domicilio fiscal sin dar al fisco la oportunidad de iniciar sus facultades de comprobación. De igual manera será si se le impone un crédito al contribuyente y éste se va sin garantizar el mismo. La conducta en primer lugar se da por el cambio de domicilio sin presentar el aviso a que se encuentra obligado.*

*En virtud de que el engaño es un concepto muy amplio al ejecutarse, creo que el fisco, para evitar ventajas en su perjuicio, se formuló la hipótesis que señala el párrafo final del texto legal multicitado, el cual nos menciona: “ no se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta descubra o medie requerimiento, orden de visita a cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V” . Es decir, que si el sujeto se da cuenta de que alguna de sus conductas encuadra en esta hipótesis legal, deberá subsanarla sin perjuicio del fisco y mucho menos del propio.*

*Nuevamente la ley es benévola, ya que deja a la voluntad del contribuyente el corregir el error que se comete para no proceder coactivamente pero sólo hasta entonces se hayan hecho actos tendientes a sancionar el caso particular. En lo relativo a la penalidad o sanción, ésta se impondrá de tres meses a tres años de prisión.*

## 5.5 Delitos diversos.

*Como ya se mencionó, la mayoría de estos delitos participan de la naturaleza de las infracciones administrativas pero por la gravedad de la conducta del infractor, la autoridad determino darles el grado de delitos. Ahora bien, por la variedad de elementos con los que cuentan estos delitos, como ya lo mencione el inicio del tema anterior, los hemos clasificado como innominados, motivo por el cual la ley hace esta especial clasificación de delitos fiscales.*

*Como denominador común a los delitos diversos tenemos lo que nos expresa el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala: “ Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien... II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos...”*

*Sería lógico pensar que si existen dos o más registros de contabilidad de una empresa, uno registraría la situación real y otro sería el falso, dando lugar a la omisión de impuestos. Si existe un libro exacto de la situación real de la empresa, no hay razón para formar otro u otros con diferentes sistemas de contabilidad si no es con el fines ilícitos. Esta fracción se podría tomar como una equiparación al delito de defraudación fiscal, ya que como se mencionaba, si existe un sistema implicaría la intención de ocultar o engañar a quien tenga necesidad de consultar y conocer del libro y eso sería naturalmente el fisco, por lo que sería una defraudación en grado de tentativa o bien una equiparación a ese delito.*

*Continúa el numeral legal señalando: “... III.- Oculte, o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar...”*

*Nuevamente encontramos situaciones separadas o regadas en la legislación que a mi forma de ver tienen cabida en lugares específicos de la ley. Los elementos de esta fracción son : ocultar, alterar o destruir total o parcialmente sistemas o registros contables o documentación relativa a los asientos.*

*Perfectamente se puede captar la intención del sujeto activo de este delito, al tratar de hacer irreconocibles los sistemas o registros contables de una persona física o moral que registra una situación económica en esos sistemas o registros, atentando de esa manera contra los intereses del fisco, que es a quien mayormente interesa conocer de esos sistemas o registros que son objeto del ilícito. Por eso considero nuevamente la existencia en grado de tentativa de una defraudación fiscal, o en todo caso, de una equiparación a ese ilícito.*

*“...IV.- Determine pérdidas con falsedad...”*

*De esta fracción se desprende la acción de no actuar conforme a derecho en lo que las utilidades de una empresa se refiere, ya el puro hecho de querer determinar pérdidas que no son existentes, son generadoras del ilícito en cuestión, pero reiterando lo antes mencionado volvemos al engaño, y además aprovechamiento, con perjuicio del fisco. De lo anterior también se desprende la posible tentativa de defraudación fiscal.*

*“...V.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal...”*

*Existen paraísos fiscales, en los cuales encontramos unas tasas de interés muy atractivas, además un impuesto muy bajo, los sujetos que con obligación de informar al fisco de esta actividad lo omitiesen, o no declaren lo que corresponde dentro de los límites establecidos por la propia ley ( ley del impuesto sobre la renta ).*

*“... VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refiere los artículos...”*

*Lo anterior se refiere a la divulgación o uso personal o indebido de información confidencial que sea práctica dentro de una visita domiciliaria.*

*Como podemos observar dentro de este artículo 111 del Código Fiscal de la Federación la mayoría, por no decir todas las conductas, se encuadran de manera clara en la tipificación referida a la defraudación, es decir, por los elementos que en ellos se encierran de engaño o dolo, en el fin de obtener un*

*beneficio en perjuicio del fisco. Es muy importante que las leyes contengan situaciones concretas. Propongo la reforma de estos llamados delitos diversos por conductas concretas, sino actualizarlas en el delito de defraudación fiscal.*

*El párrafo final del texto legalmente multicitado, dice: “ No se formulara querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta descubra o medie requerimiento, orden de visita a cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”. Lo que viene a representar una benevolencia más de ley fiscal.*

## *5.6 Delitos de depositarios o interventores.*

*Una vez que hemos analizado lo referente a los delitos diversos y se ha establecido una comparación con los demás, se procederá a realizar el estudio del artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, referente a delitos depositarios o interventores, en el que encontramos la penalidad a sanción que va de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del fisco federal disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de los dispuestos no excede de \$ 35,000.00 pesos; cuando exceda de esa cantidad la sanción será de tres a nueve años de prisión.*

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

*Voy a comenzar analizando lo que es un depósito, y para efectos de esta investigación lo entenderemos como aquel contrato bilateral para virtud del cual un sujeto ( depositario ) se obliga hacia otro ( depositante ) a recibir una cosa, mueble o inmueble que aquel le confía y a guardarla para restituirla cuando sea requerida por el depositante. De este mismo modo y para los mismos efectos, entenderemos por interventor como aquella persona que es tercera ajena al procedimiento administrativo, que tiene a su cargo la custodia de bienes ya sean muebles o inmuebles, la cual es*

*asignada por la autoridad fiscal para custodiar el bienestar de los bienes que garantizan un interés fiscal.*

*Una vez comprendido lo anterior, se desprende un delito contemplado en la legislación penal que es el abuso de confianza, el cual atenta contra el patrimonio de las personas y para efectos de lo anterior dicho ordenamiento federal señala que hay abuso de confianza cuando una persona con perjuicio de un tercero, dispone para sí o para otro de una cantidad de dinero, de un documento o de cualquier otra cosa ajena mueble de la cual se la ha transmitido la tenencia pero no la propiedad. Pasaré a analizar los elementos que son: 1.- Que el sujeto sea designado por las autoridades fiscales como depositario o interventor; 2.- Que en perjuicio del fisco disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido configurándose los elementos del delito de abuso de confianza; y, 3.- Debe existir un nexo causal de perjuicio en contra del fisco y determinado en cantidad líquida.*

*El artículo 383 fracción II del Código Penal Federal, menciona que: “ Se considera como abuso de confianza para los efectos de la pena... II.- El hecho de disponer de la cosa depositada, o sustraerlo el depositado judicial o el designado por o ante la autoridad, administrativas o del trabajo...”*

*De lo anterior se desprende que resulta repetitivo el hecho de que el Código Fiscal de la Federación observe este delito si ya existe legislación al respecto en el Código Penal Federal tal y como lo hemos visto.*

#### *1.7 Delitos por destrucción de medidas de aseguramiento y alteración de máquinas registradoras.*

*Este tipo de delitos fiscales son frecuentes e la práctica, ya que en ocasiones el contribuyente por una u otra causa, pretende destruir las medidas de aseguramiento que la autoridad fiscal coloca con el fin de realizar su actividad fiscalizadora, consistente en observar el cumplimiento de obligaciones en materia tributaria. En lo que se refiere al rompimiento de sellos se debe de dar un presupuesto del delito el cual consiste en el dolo por parte del contribuyente, tal y como se desprende del numeral 113 del Código Tributario, en el cual se establece: “ Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente: 1.- Altere o destruya los aparatos*

*de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados...”*

*Las máquinas registradoras de comprobación fiscal fueron objeto de persecución por la legalidad o no de las mismas, hasta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró su constitucionalidad, situación que acarreó su cumplimiento y el nacimiento de la fracción segunda del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación el cual señala a los sujetos que de igual forma alteren o destruyan las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene sin estar autorizado para ello.*

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

*Considerando lo anterior, y aplaudiendo la actividad fiscal, no me queda nada que decir al respecto, ya que lo que este artículo protege es la actividad de recaudación del fisco, por lo que sin lugar a dudas no sería prudente hacer una crítica o análisis del presente delito fiscal.*

#### *5.8 Delitos por orden o prácticas de vistas o embargos sin mandamiento.*

*Una vez analizado el artículo anterior y al no encontrar mas que aunar en el tema procedamos ahora a realizar un estudio de lo que este Delito por orden o práctica de visita o embargo sin mandamiento, contemplado en el artículo 114 del código tributario representa para la sociedad, el cual establece que se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrá a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales; entendiéndose por servidores públicos aquella persona física que presta sus servicios profesionales mediante una remuneración, en alguna dependencia de la administración pública, con el objeto de coadyuvar el buen funcionamiento de la misma. Como podemos observar es un delito redactado para los servidores públicos que se coloquen en el supuesto ahí previsto.*

*El artículo 114-A a la letra señala que “ Se sancionara con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una dependencia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales”.*

*Nuevamente aplaudo el acierto de la legislación ante el texto en cuestión ya que sin los requisitos que la misma Ley señala, no se puede violar la esfera jurídica de los ciudadanos. Así mismo, se protege el fisco para actuar conforme a derecho, reservándose para la autoridad competente las facultades que a ella competen. Creo que solamente faltaría agregar la destitución del cargo funcionario público al actualizar esta conducta.*

#### **5.9 Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal.**

*He hecho alusión a lo importante de incluir un capítulo de delitos fiscales dentro de la legislación penal, por la gran similitud que existen en los tipos delictivos de las diferentes conductas, pues aquí nos encontramos una vez más con un delito similar y se establece en el artículo 115 del Código Fiscal Federal el cual establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 15,000.00 pesos, cuando exceda la sanción será de tres a nueve años de prisión. Como nos podemos dar cuenta estamos con una figura de robo, lo único que podríamos hacer a este respecto sería agregar al tipo penal la leyenda de: “ Será un agravante del delito cuando este se cometa en perjuicio de la Administración Pública” .*

*La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías, le es un elemento más del tipo delictivo a estudio, de lo cual resulta el delito de daños; la diferencia es que son en perjuicio del fisco.*

*En conclusión de este delito, su tipo encierra el delito, que previene el artículo 367 del Código Penal Federal referente al robo, por lo que es repetitivo el encontrar esta hipótesis normativa, lo cual sería que el delito de robo se trate tal cual y como se contempla en la legislación citada*

*federal, pero se agregue como una nueva agravante o una calificativa el que se realice en recinto fiscal o fiscalizado.*

*Como podemos observar a lo largo de este capítulo dedicado a los delitos fiscales en lo particular, hemos visto las diferentes conductas que llevan a la conducta antijurídica sancionada por la ley, misma que se encuentra por demás tipificada dentro de la legislación penal; argumento suficiente que me lleva establecer el criterio de poder proponer las reformas al Código Fiscal de la Federación en materia de delitos y aplicación supletoria del Código de Procedimientos Penales en materia federa, para el caso colocarse en los supuestos normativos, además de su inclusión dentro del ordenamiento en materia penal federal para su exacta aplicación y legalidad en cuanto a procedimiento se trate. Por tal motivo doy por concluido el presente trabajo de investigación, teniendo como resultado positivo la confirmación de mi hipótesis y doy pie a manifestar mi propuesta.*

#### *5.10 Propuesta de adición en materia supletoria.*

*Una vez analizados los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación y entendidas las conductas típicas constitutivas del delito tributario, considero en lo conducente proceder a realizar mi propuesta.*

*Siendo que el Código Penal Federal contiene conductas de igual naturaleza constitutivas de delito y que además son sancionadas por la misma autoridad judicial, así como visualizando objetivamente el Código Fiscal de la Federación en lo que a los delitos se refiere, podemos aseverar que existen conductas que cuentan con los mismos elementos para la integración del delito, y por lo tanto, se propone:*

*A.- Integrar a un capítulo especial relativo a los delitos cometido contra el fisco federal dentro del Código Penal Federal, en el cual se contemplen las conductas reguladas como delitos fiscales en virtud de la semejanza de autoridades competentes para conocer de estos delitos, así como también de algunos tipos regulados como delitos fiscales que son fiel copia de los ya existentes en la legislación penal, tales como: el encubrimiento, los de depositarios o interventores, y el robo o destrucción de mercancías, dejando a salvo los términos, autoridades y beneficios particulares del Derecho Fiscal; o bien, en caso contrario deberá de elaborarse una norma en la que se especifique que: “ Será aplicable supletoriamente a esta Legislación*

*Fiscal, el Código Penal Federal cuando a la aplicación y regulación de los Ilícitos Tributarios se refiera, en caso de lagunas en esta ley” .*

*B.- Se propone la modificación de las conductas reguladas como delitos diversos en las fracciones II, IV, V y VI del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, integrándolas al texto legal contemplado en el artículo 108 del mismo cuerpo normativo, el cual observa el delito de defraudación fiscal al cual considero que pertenecen aquellas conductas, quedando de la siguiente manera:”... También se considera cometido el delito de defraudación fiscal y se sancionara con prisión de tres meses a tres años, a quien:*

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

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

*III.- Determine pérdidas con falsedad.*

*IV.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal.*

*V.- Por si, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos...”*

*Lo anterior es con la finalidad de hacer la ley más objetiva, eliminando la necesidad de interpretar, reforzando el principio que en esta materia impera el cual conocemos como estricto derecho; es decir, la norma fiscal no se interpreta, no se recurre a la analogía, o a los principios generales del derecho. Simplemente se atiende a lo que literalmente expresa y se aplica.*

## CONCLUSIONES

*Pues bien; considero que ha quedado comprendido lo que es la relación jurídico tributaria, la cual se dará entre el sujeto activo ( Federación, Entidad y Municipio ), y sujeto pasivo ( personas físicas o morales ) cuando este actualizada una hipótesis normativa mediante el hecho generador, naciendo así la obligación tributaria de dar, hacer o no hacer, con cargo al contribuyente, siendo el objetivo principal del Derecho Fiscal en atención al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*Por otro lado, los sujetos de la relación jurídico tributaria son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios como sujetos activos, y los sujetos pasivos, que son las personas físicas o morales que realicen el hecho generador, así como los sujetos responsables por solidaridad, sujetos responsables subsidiariamente y sujetos responsables obligados por garantía.*

*Sin lugar a dudas se desprende que las consecuencias del incumplimiento de la obligación tributaria son las infracciones y los delitos, sancionados en forma administrativa y judicial respectivamente, mediante la multa y la pena corporal o privativa de la libertad.*

*El ilícito tributario es aquella conducta prevista y sancionada como tal en la legislación tributaria, y que además se encuentra legislada en la legislación penal, tal y como se comprobó en este trabajo.*

*Los delitos tributarios se clasifican en dos grupos que son los innominados y los nominados, perteneciendo al primer grupo los delitos relativos al registro federal de contribuyentes, los cometidos por depositarios o interventores, los delitos por destrucción de medidas de aseguramiento y alteración de maquinas registradoras, delitos por orden o prácticas de visitas o embargos sin mandamiento de autoridad y por robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal, así como los llamados delitos diversos; perteneciendo a este grupo los delitos de contrabando y de defraudación fiscal.*

*Para proceder penalmente por la comisión de estos delitos se establecen requisitos especiales de acuerdo al delito, en los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación deberá formular querrela en los casos de asimilación de contrabando, defraudación fiscal, asimilación a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, delitos por incumplimiento de las obligaciones formales, disposición de bienes por depositarios o interventores, visitas o embargos domiciliarios sin mandamiento escrito; que emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de contrabando, robo o destrucción de mercancías en domicilio fiscal; o que se emita declaratoria de contrabando en los casos de mercancías que requieren de permiso especial o mercancías de tráfico prohibido.*

*Los delitos tributarios tales como encubrimiento, el robo en recinto fiscal, los delitos de depositarios o interventores y la defraudación fiscal, resultan ser, salvo los términos particulares del derecho fiscal, una repetición de los tipos penales como encubrimiento, el robo, la responsabilidad de depositarios o interventores y el fraude, que son observados en la legislación penal común.*

*En algunas conductas como los delitos por destrucción de medidas de aseguramiento y alteración de maquinas registradoras, y orden o prácticas de visitas o embargos sin mandamiento escrito, pudieran ser conductas ya observadas también y repetitivas, así como los delitos diversos, situación que nos da respuesta de poder incluir.*

*En la época actual los delitos tributarios se encuentran en su mayor auge gracias a la diversidad de conductas que se encuadran con estos ilícitos, conductas que son cometidas por los gobernados en el ejercicio de sus derechos y en cumplimiento de sus obligaciones, actividades que han desencadenado una ola de delincuencia fiscal que en ocasiones es imposible sancionar y castigar.*

*La regulación de estos ilícitos como ya se estudió a lo largo de esta tesis, se encuentra en el Código Fiscal de la Federación en su Capítulo II denominado " De Los Delitos Fiscales", ahí se describen los tipos legales y elementos que conforman las conductas perseguibles por la autoridad fiscal, persecución que lleva a cabo con auxilio del Ministerio Público Federal cuando ésta se lo entere a través de su Procuraduría Fiscal de la*

*Federación; dicho ordenamiento no cuenta con un procedimiento para la aplicación de las penas, no establece supletoriedad alguna en sus normas al respecto, situación que me llevo a concluir que, en cumplimiento del objetivo planteado en esta investigación, es posible la incorporación de la leyenda “ Será aplicable supletoriamente a esta legislación fiscal, el Código Penal federal, cuando a la aplicación y regulación de los ilícitos tributarios se refiera, en caso de lagunas en ésta ley” , buscando encontrar la mejor aplicación del Derecho Fiscal y su apego a la legalidad.*

*Por otro lado, en lo que se refiere a la incorporación de un capítulo especial dentro del código penal federal relativo a los delitos fiscales, tales como el encubrimiento, los delitos depositarios o interventores y el robo o destrucción de mercancías, dejando a salvo los términos, autoridades y beneficios particulares del derecho fiscal, se concluye que sin lugar a dudas, esto es necesario ya que su tipificación es muy similar, y por lo que ve a su regulación, pues deberá de ser igual, ya que en la ley dentro de sus características, encontramos que entre otras se encuentra la generalidad, logrando así un procedimiento legal y apegado a Derecho.*

*Por lo que ve a la inclusión de los delitos diversos dentro del delito de defraudación fiscal contenido en el Código Fiscal de la Federación, encontramos que la ley mientras más clara sea, su conocimiento será más extenso por parte de los particulares o gobernados en lo que a sus elementos y conceptos se refiera. De lo anteriormente expresado, concluyo en su incorporación a dicho delito, en las condiciones que se ha establecido dentro del apartado especial de la propuesta dentro de esta investigación señalada.*

*En lo que a la hipótesis se refiere se ha concluido con una respuesta positiva en cuanto a la inclusión del capítulo especial referido a los delitos fiscales dentro del ordenamiento Penal Federal, ya que debido a la ardua investigación realizada, quedó al descubierto que sí existe gran similitud entre los delitos, que su procedimiento es muy ambiguo, y que su persecución es muy inquisitoria, ya que no existe supletoriedad en cuanto al procedimiento de imposición de las penas.*

*Del mismo modo, concluyo que el derecho penal común es uno solo y como tal, no puede existir independientemente el derecho penal fiscal de aquella rama de Derecho.*

## BIBLIOGRAFÍA.

ÁNGELES Contreras, Jesús; *Compendio de Derecho Penal*, Pachuca Hgo, México, Ed. Universitaria, 1985.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo; *Derecho Fiscal*, México, Ed. Themis, 1992.

BURGÓA Orihuela, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*, Tercera ed; México, Ed. Porrúa, 1979.

CASTELLANOS, Fernando; *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Décima Novena ed; México, Ed. Porrúa , 1984.

COLÍN Sánchez, Guillermo; *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*, Décima ed; México, Ed. Porrúa, 1986.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto; *Lecciones de Derecho Tributario*, Segunda ed; México, Ed. ECASA, 1986.

JIMÉNEZ González, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*, Segunda Ed; México, Ed, ECASA, 1995.

MURILLO Belmontes, Francisco; *Derecho Tributario*, México, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho, UAZ; 1985.

PALLARES, Eduardo; *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Vigésima Sexta ed; México, Ed. Porrúa, 1994.

RAMÍREZ Ruiz, Eduardo; *Código Fiscal de la Federación Comentado*, México, Ed. PAC, 1996.

RIVERA Silva, Manuel; *Derecho Penal Fiscal*; México, Ed. Porrúa, 1984.

ROGINA Villegas, Rafael; *Compendio de Derecho Civil*; Vol. I; Décimo Segunda ed; Mexico, Ed. Porrúa, 1983.

ROGINA Villegas, Rafael; *Compendio de Derecho Civil*, Vol. III, Décima Segunda ed; México, Ed. Porrúa, 1983.  
RODRÍGUEZ Lobato, Raúl; *Derecho Fiscal*, Segunda ed; México, Ed. Harla, 1988.