

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI



**“ ANÁLISIS DE LOS DELITOS PREVISTOS
EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

Trabajo Terminal que para obtener el Diploma de
ESPECIALIDAD EN DERECHO

Presenta:

César Rodolfo Jiménez Topete

Asesor:

Mtro. Luis Alfonso García

Mexicali, Baja California, México

Abril de 2008

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN.....	1
INTERROGANTES DE INVESTIGACIÓN E HIPÓTESIS.....	2
I.- DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL COMÚN	
1.1.- Antecedentes.....	3
1.2.- La prisión por deudas fiscales.....	7
1.3.- Concepto Jurídico de Sanción y Pena.....	8
1.4.- Infracciones, Faltas o Contravenciones.....	10
1.5.- Antecedentes, concepto e identificación de los Delitos Fiscales....	11
1.6.- Diferencias y similitudes entre infracción y delito fiscal.....	12
1.7.- El bien jurídico en los delitos fiscales.....	16
II.-ELEMENTOS OBJETIVOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	
2.1.- Conceptos elementales.....	19
2.2.- Omisión de obligaciones tributarias sustantivas y formales.....	20
2.2.1.- Omisión de obligaciones tributarias formales	21
2.3.- Pluralidad de acciones	21
2.3.1.- Pluralidad de normas jurídicas violadas por un mismo hecho....	22
2.3.2.-Resultados.....	23
2.3.3.- Tentativa y frustración.....	24
2.3.4.-Nexo Causal.....	24
2.4.- Tipicidad, Antijuridicidad, Imputabilidad, Punibilidad.....	25
2.4.1.- Tipicidad.....	25
2.4.2.- Antijuridicidad.....	27
2.4.3.- Imputabilidad.....	27

2.4.4.- Punibilidad.....	28
2.4.5.- Tentativa.....	29
2.4.6.-Actos Preparatorios.....	29

III.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

3.1.- Delimitación del Sujeto Activo.....	31
3.2.- El Sujeto Pasivo Principal.....	31
3.2.1.- Menores e incapaces.....	32
3.3.- Sujetos pasivos por deuda ajena.....	32
3.3.1.- Los sucesores.....	33
3.3.2.- Representantes legales o mandatarios.....	34
3.3.3.- Responsabilidad por empleados y dependientes.....	35
3.4.- Personas Jurídicas.....	36

IV.- MARCO JURÍDICO VIGENTE

4.1.- Requisitos de Procedencia de los Delitos Fiscales.....	39
4.1.1.- Sobreseimiento del Proceso a petición de la S.H.C.P.....	40
4.1.2.- Cuantificación del Daño o perjuicio durante el proceso penal.....	40
4.1.3.- Solicitud de Reducción de la caución.....	41
4.1.4.- Concepto de Mercancía.....	41
4.2.- Denuncia de la Probable Existencia de un Delito Fiscal.....	41
4.3.- Responsables de los Delitos Fiscales.....	42
4.3.1.- Responsables por encubrimiento en los Delitos Fiscales.....	42
4.3.2.- Sanción.....	43
4.4.- Delitos Fiscales cometidos por Servidores Públicos.....	43
4.5.- Tentativa de los Delitos Fiscales.....	43
4.5.1.- Sanción.....	44

4.5.2.- No imposición de sanción.....	44
4.5.3.- Delito continuado y su penalidad.....	44
4.5.4.- Concepto.....	44
4.6.- Prescripción de la Acción Penal en los Delitos Fiscales.....	45
4.6.1.- Beneficios al Sentenciado.....	45
V.- DELITO DE CONTRABANDO	
5.1.- Tipo Penal.....	46
5.2.- Casos en que no se formulará la Declaratoria.....	46
5.3.- Casos de Presunción de Delito de Contrabando.....	47
5.4.- Pena de Prisión para el Delito de Contrabando.....	52
5.5.- Casos de Asimilación al Delito de Contrabando y Sanciones.....	54
5.5.1.- Conceptos de Mercancías Extranjeras.....	58
5.6.- Delito de Contrabando Calificado.....	59
VI.- DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	
6.1.- Tipo Penal.....	61
6.2.- Penalidad.....	61
6.2.1.- Atenuante en caso de restitución inmediata de lo defraudado.....	62
6.2.2.- Casos en que se considera delito calificado.....	62
6.3.- Casos de Asimilación a la Defraudación Fiscal y Sanciones.....	64
6.3.1.- Supuestos en los que no se formulará querella.....	65
VII.- OTROS DELITOS SANCIONADOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
7.1.- Tipo penal de los Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.....	66
7.1.2.- Supuestos en los que no se formulará querella.....	67

7.2.- Tipo Penal de los Delitos en Materia de Contabilidad y Presentación de Declaraciones.....	67
7.2.1.- Supuestos en los que no se formulará querella.....	68
7.3.- Tipo Penal de los Delitos del Depositario o Interventor.....	69
7.4.- Tipo Penal de los Delitos de Alteración o Destrucción de Sellos o marcas oficiales.....	69
7.5.- Sanción de prisión a Servidores Públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito.....	70
7.6.- Sanción de prisión a Servidores Públicos que amenacen a un contribuyente, sus representantes o dependientes.....	70
7.7.- Sanción de prisión por revelación de información de las instituciones del sistema financiero.....	71
7.8.- Sanción de prisión a quien sustraiga, destruya o deteriore mercancías de un recinto fiscal.....	71
7.9.- Sanción al comercializador o transportista de gasolina o diesel.....	72
CONCLUSIONES.....	73
BIBLIOGRAFÍA.....	74

INTRODUCCIÓN

La idea de presentar este trabajo de investigación surge debido a la inquietud de conocer el marco jurídico vigente en material fiscal penal, es decir conocer los delitos previstos en las leyes fiscales, concretamente en el Código Fiscal de la Federación.

Este análisis comprenderá desde los antecedentes del Derecho Penal Administrativo, concepto de delito fiscal, los bienes jurídicamente tutelados, los elementos objetivos del ilícito tributario (conducta, típica, antijurídica, culpable y punible) resultado, tentativa, etc.

Además se estudiarán los elementos subjetivos del ilícito tributario como son la delimitación del sujeto activo, el sujeto pasivo principal (menores, sujetos pasivos por deuda ajena, los sucesores, representantes legales o mandatarios, responsabilidad por empleados y dependientes, etc.).

Después de analizada la teoría del delito fiscal pasaremos a revisar el marco jurídico vigente, es decir el Código Fiscal de la Federación del año 2008 donde observaremos estos elementos de cada delito, además del tipo penal, penalidad, requisitos de procedencia, atenuantes, agravantes, tentativa, etc.

Al final llegaremos a las conclusiones de la hipótesis que nos plantearemos a continuación, así como de las interrogantes de investigación.

INTERROGANTES DE INVESTIGACIÓN E HIPÓTESIS

A) PREGUNTAS:

- En que casos se procede penalmente contra un contribuyente?
- Cuales son los requisitos para proceder penalmente contra un contribuyente ?
- Quienes pueden ser responsables de los delitos fiscales ?
- Existe la tentativa de delito fiscal ?
- Hay prescripción de la acción penal por delitos de querrela ?
- Hay aumento de la pena por delito continuado ?
- Cuales son los supuestos del delito de contrabando ?
- Cuales son los supuestos del delito de defraudación fiscal ?

B) HIPÓTESIS:

- Es necesario que los contribuyentes conozcan los delitos fiscales, concretamente los previstos en el Código Fiscal de la Federación?

I.- DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL COMÚN.-

1.1.- Antecedentes.-

Desde mucho tiempo atrás, ha venido discutiéndose si existe el Derecho Penal Administrativo como una nueva rama del Derecho que, desgajada del tronco del Derecho Penal común, forma una disciplina jurídica autónoma con principios y materias propios, siendo su objeto la represión de las contravenciones, faltas o infracciones que no constituyen delitos.

Se ha definido el Derecho Penal Administrativo como “el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración una pena determinada”, o como el conjunto de normas que garantizan “bajo amenaza de una pena dirigida contra los particulares, el cumplimiento de un deber particular con respecto a la Administración”.

En otras definiciones se destaca como elemento esencial que el órgano sancionador es el administrativo. “El llamado Derecho Penal Administrativo dice Adolfo Merkl consiste en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas. Lo esencial del Derecho Penal Administrativo es la imposición de la sanción por medio de una autoridad administrativa y no la ejecución de la misma”.

Resulta obvio decir que en la denominación de “Derecho Penal Administrativo” y al indagar su autonomía e independencia en relación con el Derecho Penal general, no se consideran comprendidas en aquél las violaciones que, por su mayor gravedad y para reprimirlas más eficazmente,

han sido tipificadas como delitos propios y verdaderos los cuales forman parte, indiscutiblemente, del Derecho Penal común, si bien tratándose de los delitos tributarios o fiscales, las legislaciones establecen generalmente modalidades o particularidades en vista de la importancia que la relación tributaria tiene para la Administración Pública. En este sentido opina Giorgio Tesoro: “Actualmente no se puede dudar de ninguna manera de la existencia de los delitos tributarios, mucho menos se puede dudar de que éste (el Derecho Penal Tributario) sea una parte del Derecho Penal común; por lo tanto debe excluirse que constituya una rama autónoma del Derecho; por el contrario, puede decirse que no existe un Derecho Penal Tributario, ya que las normas en cuestión entran en el Derecho Penal común, salvo las especiales adaptaciones requeridas por la especial relación tributaria que ellas deben tutelar...”

Sin embargo, diversos autores se ocupan en especial de la cuestión de la autonomía del Derecho Penal Fiscal o Tributario entendiendo por tal, el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco.

En seguida se hace referencia a algunas de las opiniones doctrinarias sobre la naturaleza del Derecho Penal Tributario o Fiscal, clasificándolas en dos grupos:

1ro.- Aquellas que sostienen su independencia frente al Derecho Penal general, ya sea que consideren que el Derecho Penal Fiscal pertenece al Derecho Administrativo o al Tributario, o bien que constituye un cuerpo autónomo; y

2do.- Las opiniones que juzgan que tiene la misma naturaleza y no puede distinguirse esencialmente del Derecho Penal común.

A) Entre los partidarios de la primera de las posiciones doctrinarias señaladas, se encuentra el penalista italiano Giuseppe Maggiore quien considera que existe un ilícito fiscal o delito de Hacienda; y que el Derecho Penal Fiscal o de Hacienda es una rama del Derecho Administrativo, aunque reconoce expresamente que el principio *nullum crimen sine lege* vale también para los delitos de Hacienda. Agrega que sus penas son en general pecuniarias (multas fijas o proporcionales o contenidas entre un máximo y un mínimo), a veces restrictivas de la libertad personal y que esas sanciones pecuniarias no son tan sólo reacciones penales, pues se convierten en ventajas económicas del Estado, por lo cual a menudo se confunde la pena con el resarcimiento del daño.

Dino Jarach pertenece igualmente a la tendencia doctrinaria citada, pues considera que las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contiene el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con “autonomía estructural”; y que el Derecho Tributario Penal y el Derecho Administrativo Penal no son cuerpos independientes sino que respectivamente forman parte del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo.

Coincide con la opinión anterior Manuel Andreozzi, profesor de Derecho Administrativo en la Universidad de Tucumán, Argentina. Entre sus

conclusiones afirma que “las contravenciones (administrativas y tributarias) no deben estar en el Derecho Penal, sino formar parte del Derecho Administrativo Penal o Derecho Tributario Penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designados con el nombre de penas, aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo. Puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción. La doctrina que se adopte para dar solución a estos problemas se reflejará en toda la “vida” de la violación: en relación con la responsabilidad penal, con la personalidad de la pena, con la tentativa, con la prescripción, etc., y además (respecto de nuestro país) con nuestra estructura institucional y las atribuciones y facultades de las provincias. El Derecho Penal Administrativo y especialmente el Derecho Penal Tributario constituyen una desmembración del Derecho Penal Común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación y de su léxico adecuado.

B) La identidad esencial en el Derecho Penal común y del Derecho Penal Tributario es sostenida, entre otros autores, por el profesor español Fernando Sáinz de Bufanda, con las siguientes palabras: “Pienso que el Derecho Punitivo general, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada, tras muchos esfuerzos en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario, con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina

jurídico-penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario”.

El eminente tratadista argentino Rafael Bielsa no acepta tampoco la autonomía del Derecho Penal Fiscal. Lo define como el derecho *represivo* de la Administración Fiscal y como el conjunto de disposiciones legales *punitivas* de las transgresiones de las leyes fiscales.

En cuanto a su autonomía dice textualmente: “La necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos para la formación del erario, ha dado origen a concepciones más o menos doctrinales, o tendencias simplemente, para caracterizar un sistema positivo penal fiscal. Ya hemos dicho que *en concepto nuestro Derecho Penal es uno*, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el Fisco persigue a los infractores (particularismo del Derecho Penal Fiscal) no pueden justificar un derecho fiscal autónomo”.

1.2.- La Prisión por Deudas Fiscales.-

El artículo 17 de la Constitución Federal prescribe que “nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”. Sin embargo, el legislador ordinario puede elevar a la categoría de delitos y castigarlos con pena de privación de la libertad a aquellos hechos que impliquen deliberadamente la omisión de pago de las deudas tributarias. El Código Fiscal de la Federación ha tipificado como hechos delictuosos la defraudación fiscal, el contrabando, la omisión de presentación de declaraciones, alteración o destrucción de sistemas y registros contables, posesión ilegal de marbetes, reproducción o impresión

ilícita de comprobantes fiscales, el rompimiento de sellos y otros que serán estudiados más adelante.

1.3.- Concepto Jurídico de Sanción y Pena.-

Todo orden jurídico tiende a que se observen en la realidad los mandatos que contiene. Cuando ello no sucede, precisamente por tratarse de normas jurídicas, se produce una reacción que puede consistir fundamentalmente, en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad, o en la aplicación de una sanción.

Toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción, un ilícito. Generalmente se clasifican los ilícitos en civiles y penales. Se distinguen por la distinta responsabilidad que generan.

Los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño. En cambio, los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represivo, intimidatorio.

En las infracciones pueden distinguirse tres tipos: aquellas que violan bienes jurídicos individuales sin que se afecten los bienes jurídicos de la colectividad. Por ejemplo el incumplimiento de un contrato. Existen otras infracciones que también afectan a un individuo en lo particular, pero que simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho. Por ejemplo: un robo a un particular. Y por último existen infracciones que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, aunque en forma indirecta también afecten a personas individuales.

Las primeras constituyen ilícitos civiles, las dos segundas constituyen ilícitos penales.

Las sanciones para los ilícitos civiles son fundamentalmente la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización. Tienen finalidad fundamentalmente compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños. La sanción para los ilícitos penales consiste en una variedad de actos cuyo común denominador es que tienen una finalidad o un efecto represivo, intimidatorio, punitivo. (Por ejemplo, la cárcel, la multa, el decomiso, etc.)

No hay que confundir sanción con pena. Aquella es un género, que comprende a la pena. La sanción stricto sensu, es la que tiene la finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo. La infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.

En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar y plano, la colectividad organizada jurídicamente en el Estado. En una forma indirecta y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones.

Las infracciones tributarias pueden relacionarse con las dos especies de obligaciones: las sustantivas y las formales. Un tipo de infracción, el más grave, consiste en no cumplir con el pago de la prestación tributaria, o bien en cumplir tardíamente. Trae como consecuencia una pérdida de recursos para el Estado.

Pero además, la infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales (de hacer, de no hacer o de tolerar) que mandan las normas fiscales. Como estos deberes están vinculados teleológicamente con las obligaciones sustantivas, generalmente se traducen también en la pérdida de recursos para el Fisco, o en su percepción tardía.

1.4.- Infracciones, Faltas o Contravenciones.-

Terminología.- En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituye una infracción. Sin embargo, se propone que se reserve el vocablo infracción para calificar a aquellas violaciones cuya sanción consiste en una pena.

Nuestro Código Fiscal intitula el capítulo I del Título IV con el nombre de: Infracciones y el Capítulo II lo intitula: De los Delitos Fiscales.

Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies; los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también, en la doctrina mexicana y extranjera con otros dos vocablos: faltas y contravenciones.

La contravención, falta o simple infracción, no se distingue sustancialmente del delito. Es más, en el Derecho Mexicano, ya hemos hecho notar que el mismo hecho puede tener la categoría simultánea de delito y de infracción.

Por consecuencia, podemos sostener que las faltas, contravenciones o infracciones en el Derecho Mexicano son las infracciones (lato sensu), las

cuales son determinadas y sancionadas por la Autoridad Administrativa y que tienen como sanción las penas distintas a la privación de la libertad.

1.5.- Antecedentes, concepto e identificación de los Delitos Fiscales.-

Los delitos fiscales en nuestro país aparecen por primera vez reglamentados en la Ordenanza de Aduanas de 12 de junio de 1891, en donde se establecieron tres tipos de infracciones a las leyes fiscales: delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de sellos, candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, y omisión culpable.

Las contravenciones más importantes eran: la defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías.

Las faltas consistían en la inexactitud de documentos aduanales. Los organismos hacendarios sancionaban estas violaciones con pena corporal y administrativa.

En la ley del Timbre expedida el año de 1893 se fijaron dos clases de responsabilidades: a) Por infracciones simples, y b) por infracciones con responsabilidad criminal. Las infracciones simples se referían a violaciones por falta de pago, se consideraban los casos en los que se llevaba doble juego de libros de contabilidad, o bien, tratándose de personas que verifiquen la defraudación o contribuyan a ésta por medio de actos que el Código Penal castiga.

Concepto.- Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como son los que importan privación de la libertad.

Contrabando, Hechos asimilados al Contrabando, Defraudación Fiscal, Hechos asimilados a la Defraudación Fiscal, Hechos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, Hechos relacionados con Declaraciones, Disposición de Bienes Depositados, Hechos relacionados con Aparatos de Control, Sellos o Marcas Oficiales, Hechos relacionados con Visitas Domiciliarias y Hechos relacionados con Mercancías que se encuentren en Recinto Fiscal (CFF, artículo 102-115).

La actividad de juzgar y castigar los delitos corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación.

1.6.- Diferencias y similitudes entre infracción y delito fiscal.-

Hay conductas injustas que la ley considera solo como infracción fiscal; en cambio hay otras que coincidentemente configuran una infracción fiscal y tipifican un delito fiscal; pero todas las conductas que tipifican un delito fiscal configuran siempre una infracción fiscal.

Entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales hay distinciones cuantitativas, de grado o de matiz, pero no existen diferencias ontológicas.

Una de las diferencias de matiz que se dan entre infracción y delito fiscales está en los posibles sujetos activos del ilícito; en tanto que en materia de delitos solo pueden ser considerados sujetos activos a las personas

individuales, tratándose de infracciones fiscales pueden ser considerados infractores no sólo a las personas individuales sino también a las personas colectivas, así como a las unidades económicas.

En orden a la conducta no hay ninguna diferencia, al grado que, como ya se dijo, algunas conductas son simultáneamente infracción fiscal y delito fiscal. Tanto las infracciones como los delitos pueden cometerse por acción y por omisión. Los casos de ausencia de conducta son los mismos en la infracción que en el delito.

Como se ha dejado claramente establecido, hay infracciones fiscales de daño e infracciones fiscales de peligro; consecuentemente, el resultado de la conducta no puede servir para establecer diferencias ontológicas entre infracción y delito; en efecto, aún cuando en general los delitos fiscales son delitos de daño, también se castiga la tentativa de delitos concretos, y en ellas no hay lesión, sino peligro corrido.

En cuanto toca a la tipicidad, la única diferencia estriba en que para que exista un delito es suficiente que exista una obligación implícita dentro de la figura típica respectiva, sin que sea necesario que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber; en cambio, en la infracción fiscal sin que sea necesario que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber; en cambio, en la infracción fiscal si es necesario que en la ley exista una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación fiscal concreta cuyo incumplimiento configurará la infracción fiscal; por ello, la existencia en ley de la obligación, condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento.

En virtud de que ha de afirmarse que la antijuridicidad es un concepto jurídico general, esto es, que la antijuridicidad es una sola e indivisible, y que por ello no es posible separar lo injusto penal de lo injusto fiscal, no pueden encontrarse diferencias de naturaleza entre infracción y delito a través de este concepto; aun cuando pueda sostenerse que entre algunas infracciones y los delitos se da, en cuanto a la antijuridicidad, diferencias de grado, esto no apoya distingos ontológicos sino meramente cuantitativos.

Todas las causas de justificación pueden hacerse valer en relación con las infracciones fiscales.

Respecto al elemento subjetivo, no se encuentra en las infracciones fiscales nada que les sea peculiar. Las diferencias se refieren mas al orden probatorio, esto es, a la profundidad de la investigación del elemento psicológico, pues siendo la pena administrativa de contenido económico y no privativa de libertad, es mucho menos relevante el problema de la culpabilidad.

Tratándose de delitos, el Código Penal establece que la intención delictuosa se presume, salvo prueba en contrario; esta presunción iuris tantum es aplicable también en materia de infracciones fiscales.

En tanto que existe normalmente la figura punible de la tentativa en materia de delitos, ella no se da en materia de infracciones fiscales.

Hay también una diferencia en la naturaleza del órgano encargado de declarar que se cometió el delito y el órgano competente para decidir que se cometió la infracción; en tanto que el primero debe ser un órgano jurisdiccional, el segundo es un órgano administrativo.

En efecto, una de las características esenciales del Derecho Fiscal Penal es que el órgano que aplica normas, que impone y ejecuta la sanción por

la realización de conductas antijurídicas, es una autoridad administrativa, un órgano del Poder Ejecutivo, que actúa con independencia del Poder Judicial.

El artículo 21 Constitucional separa la competencia para conocer de los delitos y de las infracciones y para imponer las sanciones correspondientes; atribuye a la autoridad administrativa una fracción de la competencia punitiva, la competencia para sancionar las contravenciones, infracciones o faltas con multas o arresto; en cambio, asigna la competencia para juzgar y penar los delitos, fundamentalmente con pena de prisión, a las autoridades judiciales. Mediante esa participación el Poder Judicial queda desapoderado de la facultad de juzgar las infracciones, siendo substituido en esto por el Poder Ejecutivo, rompiendo así el monopolio de la justicia en materia penal y articulando la competencia penal en dos ramas, la de aplicar el Derecho Administrativo-Penal cuyo mas importante sector es el Derecho Fiscal-Penal, y la de aplicar el Derecho Criminal.

Al ejercer su poder sancionador, el órgano fiscal realiza un acto formal y materialmente administrativo, aunque implique la constatación de la violación a una norma y la imposición de una sanción, que es lo mismo que hace el Juez Penal; ya que, exactamente del mismo modo, el acto administrativo y el acto jurisdiccional son creación de normas individualizadas, que se realizan, ambas, constatando que un hecho coincide con el supuesto de la norma, lo que constituye la condición para decidir que debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista en la propia norma. Entre uno y otro acto se da, pues, una mera diferencia técnica.

Consecuentemente, el hecho de que las infracciones sean juzgadas por órganos administrativos en vez de que lo hagan los tribunales no altera su naturaleza penal.

Lo anterior se debe a la diferencia de la sanción, pues en tanto que la sanción penal en materia de delitos fiscales es solo pena privativa de libertad, en la infracción fiscal la sanción es solo pena económica.

Sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia en esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional. Se diferencian por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente. La pena administrativa es, pues, una verdadera pena, cuyo concepto hemos alcanzado dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico.

Por razón de la diversa naturaleza del órgano encargado de juzgar los delitos y las infracciones y de la distinta especie de sanciones, también es distinto el procedimiento en que se va a decidir si se cometió o no el delito o la infracción fiscal.

1.7.- El bien jurídico en los delitos fiscales.-

Al hablar de delitos, de tipos y figuras delictivas surge casi por necesidad la referencia al bien jurídico protegido o tutelado por la norma y, así por ejemplo, se indica que en el homicidio, el bien materia de protección es la vida,

en el secuestro, la libertad personal, en la violación, la libertad sexual, en las lesiones, la integridad física o la salud personal, etcétera.

Sin negar la existencia del bien jurídico hemos sido cautelosos en tal tema por la dificultad de determinar cuál es el bien jurídico, sobre todo en los delitos fiscales. No se trata de crear un concepto muy general como sería el “patrimonio del erario público federal” o “el patrimonio del fisco federal” u otras, pues el lector dará cuenta que existen delitos fiscales que no tienen contenido patrimonial como el caso de contrabando de mercancías de tráfico prohibido en donde la contravención está en introducir o extraer mercancías que no pueden ingresar o salir del país.

Autores como Gunther Jakobs afirman que “El derecho penal ya no garantiza la existencia de esos bienes en sí, sino sólo que las personas no ataquen esos bienes... el derecho penal no sirve para la protección genérica de bienes que han sido proclamados como bienes jurídicos, sino para la protección de bienes contra ciertos ataques, y sólo en lo que se refiere a esta protección de bienes contra ciertos ataques, y sólo en lo que se refiere a esta protección los bienes aparecerán en la lente del derecho, y serán, por consiguiente, bienes jurídicos”.

En este orden de ideas no podemos negar que, finalmente cada norma objeto de tutela penal tiene a sus vez y dentro de un contexto general una función de acuerdo a su naturaleza, por ejemplo en todas las figuras de delito fiscal relacionadas con contribuciones podemos afirmar en que su conjunto tienden a regular la adecuada percepción por parte del Estado.

En virtud de lo expuesto es que reiteramos que hablar del patrimonio del fisco federal como objeto de tutela equivale a decir algo tan general que solamente nos serviría como referencia conceptual.

II.- ELEMENTOS OBJETIVOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.-

2.1.- Conceptos Elementales.-

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

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

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

Refiriéndose a las infracciones tributarias, se expresa que cuando se materializan en el incumplimiento de deberes formales, es difícilmente pensable la existencia de grados anteriores a la consumación, como no sea en el estadio anterior de la ejecución, es decir, en el de los actos preparatorios, los cuales, en ausencia de disposición expresa, no están sancionados en el

Derecho Penal Tributario, como no lo están en España en el Derecho Penal Común.

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

2.2.- Omisión de obligaciones tributarias sustantivas y formales.-

La más importante infracción de omisión es la consistente en la falta de pago de la prestación tributaria principal, o de las prestaciones accesorias (como recargos). Implica una resistencia al pago de la prestación que el Estado exige en virtud de su poder de imperio.

Algunos autores, como Villegas, sostienen que para que se configure la infracción basta la falta de pago del tributo en el tiempo y modo establecido por la ley, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o de dolo. Y agrega que “ni en la teoría ni en la práctica es posible determinar con exactitud cuando un deudor deja de pagar por negligencia o por cualquier motivo originado en su culpa, y cuando, en cambio, no paga movido por otro tipo de situación que excluya totalmente dicha culpa. Incluso cuando de la prueba surge que el incumplimiento es justificado por alguna razón, se acepta que el deudor pueda ser eximido de pena, lo mismo que si deriva de un error excusable.

2.2.1.- Omisión de obligaciones tributarias formales.-

Una gran parte de las infracciones por omisión consisten en la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Por ejemplo no presentar una declaración, no dar un aviso, no tolerar una visita de inspección, etc.

Estas infracciones se caracterizan por ser predominantemente objetivas, no exigiéndose la investigación del elemento intencional para su configuración y siendo ineludible la aplicación de pena cada vez que se a cometida.

Consideramos que la legislación establece una presunción de culpabilidad, que sólo puede ser destruida mediante prueba en contrario, atribuyendo la omisión al caso fortuito o fuerza mayor (CFF, Art. 73).

2.3.- Pluralidad de acciones.-

La pluralidad de acciones ilícitas da lugar a las figuras jurídicas del delito continuo y del delito permanente.

En ocasiones se produce una pluralidad de acciones o de omisiones que violan la misma o mismas normas tributarias, de tal suerte que se trate de diversas infracciones cuyas sanciones puedan acumularse o sumarse o por el contrario, puede tratarse de una sola infracción que tiene un carácter continuo y que debe castigarse con una sola sanción, aunque agravada.

Lo que caracteriza el delito continuo (o continuado) es, que no obstante la pluralidad de acciones u omisiones se obtiene un solo resultado, y se caracteriza por la existencia de una pluralidad de acciones perfectamente

diferenciadas las unas de las otras en orden al tiempo y que, sin embargo, son valoradas jurídicamente como una unidad.

Por tanto, la infracción continua requiere:

- a) Que esté constituida por una pluralidad de acciones o de omisiones;
- b) Que esta pluralidad de acciones o de omisiones arrojen un único resultado punible.

Cosa distinta es el delito permanente, el cual está constituido por una sola acción u omisión, la cual se prolonga por más o menos tiempo. Es el delito permanente, y no al continuo, al que se refiere el Art. 19 del Código Penal.

El delito o la infracción permanente, como por ejemplo, el ejercicio del comercio sin autorización (clandestino) (CFF, Art. 110, fracción I) se castiga con una sola sanción. Otro ejemplo de infracción, es no solicitar la inscripción en el RFC (Art. 79-I).

La pluralidad de acciones o de omisiones que no producen un único resultado, se castigan con tantas sanciones como acciones u omisiones la constituyan.

En cambio, la infracción continua se castiga con una sola sanción.

Por último, el delito continuo no se castiga como una pluralidad de acciones o de omisiones y no hay acumulación.

2.3.1.- Pluralidad de normas jurídicas violadas por un mismo hecho.-

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

El Artículo 75 fracción V del Código Fiscal de la Federación dispone, al efecto, que cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

2.3.2.- Resultados.-

Una de las diferencias entre la responsabilidad civil y la penal es que mientras que la primera, además de la violación de la norma, sólo existe cuando se ha originado un daño concreto, en el caso de la responsabilidad penal, ésta puede existir aun cuando no se haya producido un daño concreto, “porque la norma violada es de Derecho Público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente para que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos”.

Lo anterior no significa, sin embargo, que nunca exista un daño concreto en el caso de numerosas infracciones fiscales. Por el contrario, aunque no se exija la existencia del daño para imponer el castigo, es obvio que cuando el infractor deja de pagar una prestación tributaria, o la paga extemporáneamente se producen efectivamente perjuicios al Erario. Por tanto, es fundamentalmente tratándose de infracciones a las obligaciones formales, como la presentación de avisos y declaraciones, etc., cuando la producción del daño es mediata e indirecta en algunos casos, en cuanto que por esas omisiones no se cumple con el pago de las prestaciones tributarias, y en algunos casos puede llegar a suceder que no se deba

pagar dichas prestaciones por no haberse producido el hecho generador del tributo.

En materia de delitos tributarios, por otra parte, es muy importante el perjuicio económico, el cual debe estar perfectamente definido en su existencia real o potencial, por la propia Secretaría de Hacienda a fin de que se constituya uno de los requisitos de procedibilidad para que se ejercite por el Ministerio Público la acción penal en contra del presunto delincuente (CFF, Art. 92, fracción II).

2.3.3.- Tentativa y Frustración.-

Royo afirma que “en principio, los conceptos tentativa y frustración no tienen relevancia, en cuanto tales, en el terreno de las infracciones tributarias. Puede ser, sin embargo, que el concepto de frustración sea utilizable, aunque no autónomamente, como grado de ejecución, sino en cuanto la ausencia del logro a un tipo de infracción diferente. En principio, parece que frustración y consumación se confunden en las infracciones tributarias. Podemos indicar, sin embargo, que la ausencia de perjuicio económico representado por la sustracción total o parcial de la deuda tributaria puede en ciertos casos, equivaler a la frustración de la infracción”.

2.3.4.- Nexo Causal.-

Por supuesto, las legislaciones tributarias penales exigen, a la par del Derecho Penal Común, que entre los actos u omisiones que constituyen la

infracción y el resultado castigado por la ley exista una relación o vínculo de casualidad, de tal manera que el último sea una consecuencia de los primeros.

2.4.- Tipicidad, Antijuridicidad, Imputabilidad, Punibilidad, Tentativa y Actos Preparatorios.-

2.4.1- Tipicidad.-

El principio de tipicidad es uno de los predominantes en el Derecho Penal Común. No hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley.

Los delitos fiscales en el Derecho Mexicano se conforman plenamente al principio de tipicidad.

No aparece tan clara la tipicidad en materia de contravenciones, pues como antes lo hemos hecho notar, la doctrina establece que se consideran infracciones “las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales” y el Art. 91 del propio Código establece que la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionara con multa de \$ 200.00 a \$ 1,960.00, de tal suerte que cualquier violación a cualquier norma tributaria sustantiva o formal constituye una contravención y como tal constituye un hecho punible por el propio Código Fiscal. Y el mismo sistema se observa en algunas leyes tributarias especiales.

Sin embargo no debe considerarse que en esos casos se prescinde del requisito de tipicidad. Lo que sucede es que el tipo está representado por la hipótesis de la norma tributaria sustantiva o formal que establece la obligación.

La tipicidad existe porque la acción u omisión para que sea punible debe conformarse estrictamente con los elementos de la hipótesis de la norma violada. “La tipicidad es la traducción, en el ámbito legal, del principio de legalidad y no hay infracción tributaria si no existe una ley que la prevea y la sancione.”

En el Derecho Penal Tributario, el mandato cuya transgresión constituye la infracción se encuentra en las normas que, en la relación con cada tributo, disciplinan las obligaciones y deberes del contribuyente.

Con toda razón el principio de tipicidad tiene un carácter y un contenido sustancial y que es el que justifica la prohibición del empleo de la analogía como instrumento de integración de normas en el ámbito penal, y agrega que “únicamente puede ser considerada como infracción tributaria aquella conducta que haya sido tipificada como tal en un texto de Derecho positivo y no cualquier incumplimiento a los deberes y obligaciones que forman el contenido de la relación jurídica tributaria.” Por supuesto que la tipicidad debe estar contenida en una norma legal.

Una diferencia en la técnica de tipificación de los delitos y de las infracciones. Mientras que en los delitos del Derecho Penal Común el precepto está normalmente implícito en la sanción (por ejemplo, el homicidio: al que prive de la vida a otra persona se le impondrán tantos años de prisión), en el Derecho Penal Tributario, tanto delitos como infracciones, el precepto aparece generalmente separado de la sanción. Así sucede en algunos casos en el Código Fiscal de la Federación.

2.4.2.- Antijuridicidad.-

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

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

Rivera Silva escribe que “bajo el rubro de delitos fiscales se prevén actividades criminales a través de las cuales se viola un mismo bien. Ese bien no puede ser otro que los intereses del Fisco, pudiéndose así aseverar que el Código Fiscal abraza tipos delictivos que ocasionan o pueden ocasionar daños al patrimonio del Fisco”.

2.4.3.- Imputabilidad.-

Es definida por Soler como la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual del autor, de valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento.

La imputabilidad es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad. Bielsa afirma que la base de la imputabilidad es la voluntad libre y consciente, ya que la misma se exterioriza en una conducta, concluyendo que para que un acto o

un hecho sea imputable, es necesario que pueda ser atribuido a la persona de que se trata.

Villegas considera que “dado que en materia penal tributaria se imponen sanciones de carácter represivo, el inimputable no debe responder por infracciones fiscales, sin perjuicio de la responsabilidad personal de sus representantes legales.

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

La imputabilidad es el sustrato de la culpabilidad, en cuanto requiere que la acción sea referible a un sujeto capaz de entender y de querer.

2.4.4.- Punibilidad.-

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

Las normas que contienen las sanciones para los delitos están contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Las sanciones de las infracciones (contravenciones) se encuentran en su mayor parte en dicho Código y en algunas Leyes Tributarias Especiales.

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

No son punibles las infracciones cometidas por el sujeto activo de las relaciones tributarias.

2.4.5.- Tentativa.-

A diferencia de los Códigos Fiscales anteriores, el Código Fiscal Federal de 2008, regula la tentativa, de manera general para los delitos fiscales. Dispone que “la tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente” (Art. 98).

Según el mismo precepto la tentativa se sanciona con prisión de hasta dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado. Y agrega que si el autor se desistiere de la ejecución o impidiera la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.

El Art. 176 de la Ley Aduanera en su fracción IV dispone que cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar operaciones a que se refieren las fracciones anteriores (contrabando) si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente se comete una infracción en grado de tentativa.

2.4.6.- Actos Preparatorios.-

Por aplicación del Derecho Penal Común consideramos punibles los actos preparatorios de los delitos de contrabando y de defraudación fiscal.

En cambio, en materia de contravenciones consideramos que son punibles únicamente las infracciones consumadas, lo que se desprende de la redacción de las diversas hipótesis previstas en los Artículos. 38 a 42 del CFF.

III.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.-

3.1.- Delimitación del Sujeto Activo.-

El más obvio elemento personal del ilícito tributario es su autor. A él dedicamos los siguientes párrafos. El CFF lo llama “responsable” (Art. 71).

Además, el Art. 95 del CFF dispone que son responsables de los delitos fiscales quienes:

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

3.2.- El sujeto pasivo principal.-

El CFF (Art. 71) establece que “son responsables en 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 las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos”.

El que aparece en primer plano, como potencial autor de ilícitos tributarios, es el sujeto pasivo principal, a quien la ley le atribuye el incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y formales.

Cualquier persona que tenga capacidad jurídica para cometer ilícitos, de acuerdo con el Código Penal, puede ser autor de las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones. Rige pues la capacidad del Derecho Penal Común.

3.2.1.- Menores e incapaces.-

Los menores e incapaces, según el Derecho Tributario o el Derecho Civil, común a aquel en materia de capacidad, son deudores de la prestación tributaria sustantiva, pero no lo son de los deberes formales, puesto que para ellos se necesita capacidad de obrar y no simple capacidad de goce.

3.3.- Sujetos Pasivos por deuda ajena.-

Aquí incluimos los sujetos pasivos de las relaciones tributarias sustantivas y formales que tienen quienes hemos estudiado como sujetos con responsabilidad sustituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva.

Dichos sujetos pasivos tienen obligaciones que les atribuye el Derecho Positivo, sea para que paguen el tributo que corresponde a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo (responsabilidad sustituta), o bien que no pagaron los sujetos pasivos principales (responsabilidad solidaria) o bien que perteneció al anterior propietario o

poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable (responsabilidad objetiva).

Es claro que el sujeto pasivo a quien se le imponen obligaciones de retención o de recaudación y que se abstiene, no tanto de recaudar o de retener, sino más bien de entregar a la Administración Fiscal el tributo que debió ser retenido o recaudado (aunque no lo haya hecho) deja de cumplir una obligación tributaria sustantiva que la ley directamente le atribuye y comete un ilícito de tipo contravencional; pero si lo deja de entregar habiendo retenido o recaudado el tributo, entonces la infracción es más grave y se convierte en un delito (Art. 109, fracción II, CFF).

Los sujetos con responsabilidad solidaria cometen hechos ilícitos por violación de deberes formales que los obligaban a cerciorarse de que los sujetos pasivos principales pagaran el tributo.

Por último, los sujetos pasivos con responsabilidad objetiva no cometen un ilícito al no pagar el tributo debido por los anteriores propietarios de los bienes, negociaciones, concesiones, etc., puesto que a ellos se les puede exigir, por razón de dichas adquisiciones los impuestos que dejaron de pagar los sujetos pasivos principales, pero sin que los responsables objetivamente tengan ninguna culpabilidad por ello.

3.3.1.- Los sucesores.-

Las deudas tributarias sustantivas pueden transmitirse entre personas físicas por vía de sucesión testamentaria. El heredero recibe la herencia, a título universal.

Las deudas tributarias también se transmiten, entre personas morales, por medio de la fusión de sociedades.

Tomando en cuenta que el Derecho positivo mexicano se ha decidido a favor del carácter penal de las sanciones tributarias, y siendo de esta naturaleza las multas, resulta indiscutible que por el carácter represivo de las sanciones fiscales y por el principio de la personalidad de la sanción, que está consagrada en el Derecho Mexicano, las sanciones, sean multas o cualesquier otras pecuniarias, no pueden transmitirse ni mortis causa a los herederos ni por vía de sucesión a las sociedades absorbentes o resultantes de la fusión.

Lo anterior es válido independientemente de que la infracción haya sido determinada o no lo haya sido, haya sido sancionada o todavía no lo haya sido, al momento de la transmisión sucesoria.

3.3.2.- Representantes legales o mandatarios.-

Los representantes legales o mandatarios de personas físicas o morales pueden incurrir en infracciones a las leyes tributarias por violación de obligaciones sustantivas o formales que corresponden a sus representados.

Los representantes o mandatarios deben cumplir con las obligaciones que corresponden a sus representados. Cuando un representante no cumple con la obligación tributaria sustantiva que debe pagar su representado, dicho representante comete un ilícito pues falta al cumplimiento de su obligación y por consecuencia puede recibir una sanción que se le aplica por un hecho propio, consistente en la omisión del pago de la deuda de su representado. Tal cosa la debe hacer con el patrimonio de su representado, y sólo puede librarse

de la responsabilidad penal cuando por la insolvencia del representado o por alguna otra circunstancia que pueda ser conceptuada como “un hecho ajeno a la voluntad del infractor” o por caso fortuito o de fuerza mayor haya dejado de pagar dicha deuda.

Con mucha razón cuando los representantes dejan de cumplir con las obligaciones formales de sus representados y ellos son incapaces o menores de edad, careciendo de capacidad para obrar, dichos incapaces no pueden cumplir con sus obligaciones tributarias sino a través de sus representantes legales, quienes si dejan de cumplirlas realizan actos ilícitos que están sancionados. Dichas sanciones deben imponerse al representante y no al representado porque sólo aquél es el responsable como autor de la infracción. La infracción no es cometida por el representado, sino por el representante, y quien debe ser castigado es éste y no aquel.

Lo anterior obviamente es aplicable sólo a la responsabilidad penal y no a la civil. Los tributos y recargos que deban pagarse le corresponden al representado y no al representante.

3.3.3.- Responsabilidad por empleados y dependientes.-

Los hechos u omisiones en que incurran los empleados afectan al dueño del negocio, ya que ellos carecen de personalidad frente al Fisco, para el que sólo existe en estos casos el causante del ISR. Los actos de los dependientes constituyen en responsables a los dueños de la negociación, desde el punto de vista fiscal. Sin embargo, los actos realizados por los empleados fuera de sus atribuciones normales y de los trabajos que les están encomendados por la

empresa no pueden ser imputados a esta última, especialmente cuando se trata de la imposición de penas, que no deben pasar de la persona y bienes del delincuente, con la sola excepción de los casos especificados por la ley.

También ha sostenido el Tribunal Fiscal Federal, que no pueden hacerse efectivas las sanciones en patrimonio distinto al del infractor, ya que es cosa perfectamente definida en materia jurídica que la responsabilidad penal proveniente de infracciones a las leyes, ya sea que tales infracciones constituyan delitos o simplemente faltas, no afecta más que a la persona y bienes del infractor, y que por tanto, no puede hacerse efectiva en perjuicio de cualquier otra persona, salvo los casos de solidaridad específicamente establecidos en la ley.

3.4.- Personas Jurídicas.-

Las personas jurídicas actúan a través de sus órganos representativos. En las sociedades mercantiles ellos son los consejos de administración o los directores o gerentes.

También se ha planteado el problema de a quién deben imponerse las sanciones cuando las personas morales cometen infracciones contravencionales o delictuosas. En otras palabras si deben ser dichos órganos, las sociedades o personas morales a quienes corresponden.

El Código Penal Federal ha admitido tímidamente la responsabilidad penal de las personas morales, en su artículo 11, al disponer que “cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones

del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública”.

De acuerdo con los preceptos del Código Fiscal que corresponden, en forma general a los Artículos 71, 75, 79, 81, 83, 89, “los actos ilícitos de los gerentes y representantes de sociedades y empresas se imputan a dichas personas morales, aunque hayan sido necesariamente ejecutados por una persona física, ya sea representante o empleado de aquéllas”.

También cabe sostener que los delitos cometidos por los órganos de las personas morales se imputan a dichas personas y no a las personas físicas que realicen los ilícitos respectivos.

Sin embargo, ciertos delitos fiscales tienen como sujetos activos de ellos a las personas físicas que actúan como órganos de las personas morales respecto a quienes actúan como órganos. Ello en virtud de la relación de los preceptos legales que hacen imposible interpretar que sean las personas morales las que los cometen. Veamos algunos casos:

En el delito de contrabando se dispone que lo comete quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse.
- II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras precedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello (CFF, Art. 102).

En los delitos de defraudación fiscal (Art. 108) aunque la defraudación se haga respecto de las deudas de una persona moral y en beneficio de ella, quien comete el delito no es dicha persona moral, sino la persona física que comete los engaños, o se aprovecha de errores, para omitir el pago total o parcial de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

IV.- MARCO JURÍDICO VIGENTE

Capítulo II del Código Fiscal de la Federación.-

De los Delitos Fiscales.-

4.1.- Requisitos de Procedencia de los Delitos Fiscales.-

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Formulación de Querella

I.- Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Perjuicio al Fisco Federal

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

Declaratoria en los Casos de Contrabando o de Mercancías de Tráfico Prohibido

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

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

4.1.1.- Sobreseimiento del Proceso a Petición de la SHCP.-

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

4.1.2.- Cuantificación del Daño o Perjuicio Durante el Proceso Penal.-

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en ese Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

4.1.3.- Solicitud de Reducción de la Caución.-

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

4.1.4.- Concepto de Mercancía.-

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

4.2.- Denuncia de la Probable Existencia de un Delito Fiscal.-

Artículo 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio

Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

4.3.- Responsables de los Delitos Fiscales.-

Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I.- Concierten la realización del delito.

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

III.- Cometan conjuntamente el delito.

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

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

4.3.1.- Responsables por encubrimiento en los Delitos Fiscales.-

Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte 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 a los mismos fines.

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse 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.

4.3.2.- Sanción.-

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

4.4.- Delitos Fiscales cometidos por Servidores Públicos.-

Artículo 97.- Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión.

4.5.- Tentativa de los Delitos Fiscales.-

Artículo 98.- La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

4.5.1.- Sanción.-

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

4.5.2.- No Imposición de Sanción.-

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito.

4.5.3.- Delito Continuado y su penalidad.-

Artículo 99.- En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

4.5.4.- Concepto.-

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

4.6.- Prescripción de la Acción Penal en los Delitos Fiscales.-

Artículo 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delinciente: 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.

4.6.1.- Beneficios al Sentenciado: Condena Condicional, Sustitución y Conmutación de Sanciones.-

Artículo 101.- No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V.- DELITO DE CONTRABANDO.-

5.1.- Tipo penal.-

Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- 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 las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

5.2.- Casos en que no se formulará la Declaratoria.-

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$ 112,450.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.

Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de

criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior.

5.3.- Casos de Presunción de Delito de Contrabando.-

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

Mercancías Extranjeras sin Documentación

I.- Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.

Vehículos Extranjeros sin Documentación

II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

Faltantes o Sobrantes de Mercancías

III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

Mercancías Extranjeras por Descarga subrepticamente

IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

Mercancías Extranjeras en Embarcaciones de Tráfico de Altura

V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

Mercancías Extranjeras en Embarcaciones de Tráfico Mixto

VI.- Se descubran mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

Faltante de Mercancías Nacionales Para Embarcaciones de Tráfico de Cabotaje

VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

Faltante de Mercancías Nacionales para embarcaciones de tráfico de cabotaje

VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

Mercancías Extranjeras en Aeronaves

IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Mercancías Extranjeras Introducidas por Lugar no Autorizado

X.- Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

Mercancías Extranjeras que se Desvíen de las Rutas Fiscales

XI.- Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida, treinta días después del plazo máximo establecido para ello.

Trámite del Pedimento sin presentación de las Mercancías

XII.- Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiese causado un perjuicio al Fisco Federal.

Mercancías de Comercio Exterior

XIII.- Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que

hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

Aeronaves

XIV.- Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado pro las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la vistita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.

Importaciones Temporales

XV. – Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal, se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

Mercancías dentro de los Programas de Exportación Autorizados

XVI.- Se reciba la mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.

Autorizaciones Temporales sin Acreditamiento de que fueron Retornados al Extranjero

XVII.- No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornados al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

Omisión de Retornar las Mercancías Importadas Temporalmente

XVIII.- Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

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

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

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

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

5.4.- Pena de Prisión para el Delito de Contrabando.-

Artículo 104.- El delito de contrabando se sanciona con pena de prisión:

I.- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 798,230.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 1,197,340.00.

II.- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$ 798,230.00 respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 1,197,340.00

III.- De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV.- De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX, 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

5.5.- Casos de Asimilación al Delito de Contrabando y Sanciones.-

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

I.- Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

II.- Derogada

III.- Derogada

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

VI.- Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente

dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.

VII.- Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.

VIII.- Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o de exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.

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

IX.- Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no

tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.

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

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

XI.- Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

XII.- Señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior, salvo los casos en que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en

dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, o el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

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

XIII.- Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.

No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XIV.- Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 38 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

XV.- Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.

XVI.- Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.

XVII.- Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

5.5.1.- Conceptos de Mercancías Extranjeras.-

Artículo 106.- Para los efectos del artículo anterior:

I.- Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa-habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II.- La estancia legal en el país de las mercancías se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

d) 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.

5.6.- Delito de Contrabando Calificado.-

Artículo 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I.- Con violencia física o moral en las personas.

II.- De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV.- Usando documentos falsos.

V.- Por tres o más personas.

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

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

VI.- DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.-

6.1.- Tipo Penal.-

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

Omisión total o parcial de alguna contribución

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

Delito de Defraudación fiscal y el de lavado de dinero se perseguirán simultáneamente.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

6.2.- Penalidad.-

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

I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 1,113,190.00

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$ 1,113,190.00 pero no de \$ 1,669,780.00

III.- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 1,669,780.00

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

6.2.1- Atenuante en caso de restitución inmediata del monto de lo defraudado.-

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

6.2.2.- Casos en que se considera delito calificado.-

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

Documentos falsos

- a) Usar documentos falsos.

Omitir expedir comprobantes

- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período

de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

Datos falsos en Solicitud de Devolución de Contribuciones

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

No llevar sistemas o registros contables

- d) No llevar los sistemas de registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones

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

En pagos espontáneos de las omisiones no se formulará querrela

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 actualizaciones antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Monto Total de Contribuciones Defraudadas

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

6.3.- Casos de Asimilación a la Defraudación Fiscal y Sanciones.-

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

VI.- Derogada.

VII.- Derogada.

6.3.1.- Supuestos en los que no se formulará querrela.-

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

VII.- OTROS DELITOS SANCIONADOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

7.1.- Tipo Penal de los Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.-

Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

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

III.- Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV.- Derogada.

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya

transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

7.1.2.- Supuestos en los que no se formulará querrela.-

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o de 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.

7.2.- Tipo Penal de los Delitos en Materia de Contabilidad y Presentación de Declaraciones.-

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

I.- Derogada.

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

III.- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación

relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

V.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48 fracción VII de este Código.

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

7.2.1.- Supuestos en los que no se formulará querrela.-

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

7.3.- Tipo Penal de los Delitos del Depositario o Interventor.-

Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$ 99,560.00; cuando exceda, 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.

7.4.- Tipo Penal de los Delitos de Alteración o Destrucción de Sellos o marcas oficiales.-

Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

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

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

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

7.5.- Sanción de Prisión a Servidores Públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito.-

Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

7.6.- Sanción de Prisión a Servidores Públicos que amenacen a un contribuyente, sus representantes o dependientes.-

Artículo 114-A.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria

al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

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

7.7.- Sanción de prisión por revelación de información de las instituciones del sistema financiero

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

7.8.- Sanción de Prisión a quien sustraiga, destruya o deteriore mercancías de un recinto fiscal.-

Artículo 115.- 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 \$ 42,670.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

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

7.9.- Sanción al comercializador o transportista de gasolina o diesel.-

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

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

CONCLUSIONES

Al llevar a cabo este trabajo de investigación sobre el análisis de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, pude contestar todas mis interrogantes de investigación en el sentido de que analicé los casos en que se puede proceder penalmente contra un contribuyente, así como sus requisitos, la responsabilidad en sus distintos casos (personas físicas y morales).

Además pude concluir que en los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación si existe la tentativa, la prescripción, el aumento de la pena por el delito continuado, etc. Aprendí también los supuestos de los delitos de contrabando y defraudación fiscal como sus equiparables.

En cuanto a mi hipótesis de que si es necesario que los contribuyentes conozcan los delitos fiscales puedo concluir que es sumamente indispensable que lo hagan, toda vez que existen muchos supuestos en el Código que tutelan por los intereses y patrimonio del fisco federal y por lo tanto es de vital importancia para los contribuyentes el estar informado para que no sean privados de su libertad.

El presente trabajo de investigación me sirvió mucho por que me permitió ampliar mi criterio y abundar la información que tenía sobre los mencionados delitos que prevé el Código Fiscal Federal.

BIBLIOGRAFÍA

- DERECHO FISCAL REPRESIVO
Lomelí Cerezo Margarita
Editorial Porrúa
México, 2002
- DERECHO FINANCIERO MEXICANO
De la Garza Sergio Francisco
Editorial Porrúa
México, 2001
- TEORÍA Y PRÁCTICA DE LOS DELITOS FISCALES
Torres López Mario Alberto
Editorial Porrúa
México, 2005
- TEORÍA DE LA INFRACCIÓN FISCAL-DERECHO FISCAL PENAL
García Domínguez Miguel Ángel
Cárdenas Editor Distribuidor
México, 1982
- Código Fiscal de la Federación
Editorial ISEF
México, 2008

