

LA S CO CO N O I A S D E
F E N O C I A S D E
C O C U E N O S I T O S
S M O N T O S I T O S
O O D E L L O S S O T I
S O T I F I S C A L L E S

TM
Z7164
.C8
FCPYA
1998
G8

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION

DIVISION DE POSGRADO



1020123781

LAS CONSECUENCIAS DE LOS DELITOS

FISCALES EN MEXICO

Asesor. C.P. Juan Paura García

C.P. Reynaldo Marcos Gómez López

San Nicolas de los Garza, N.L.

Septiembre 1998

0132-23660

TM
Z7164
.CB
FCPYA
1998
F8



FONDO
TESIS

INDICE

INTRODUCCION.....	I
1. Antecedentes históricos de los delitos fiscales.....	1
1.1 Epoca reciente del delito en el mundo.....	3
2. Principios constitucionales.....	4
2.1 La proporcionalidad en las contribuciones.....	4
2.2 La equidad en los tributos.....	5
2.3 Obligatoriedad de legalidad tributaria.....	6
2.4 El destino de la contribución.....	6
2.5 Garantías individuales.....	8
3. Diferencia entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Tributario.....	14
3.1 Definiciones de Derecho Fiscal y Derecho Penal.....	14
3.2 Diferencia propias del Derecho Penal Común y el Derecho Penal Tributario.....	14
4. El sistema fiscal mexicano.....	16
4.1 Reglas propias del sistema.....	16
4.2 Una forma de fiscalización en Nuevo León.....	17
5. <i>Las contribuciones a las que estan sujetas los contribuyentes</i>	20
5.1 Origen y evolución de la actualización y recargos.....	21
6. Facultades de comprobación de la autoridad fiscal.....	24
6.1 Investigacion de número de contribuyentes enpadronados en Nuevo León.....	27
7. Clasificación de las infracciones.....	28
7.1 Clasificación de las infracciones de acuerdo a su ambito de validez Federales, Estatales, Municipales.....	30
8. Clasificacion y finalidad de las multas y sanciones.....	31
8.1 Finalidad de las multas y sanciones.....	32
8.2 Actualización de sanciones.....	33
8.3 Procedimiento de selección de contribuyentes con obligaciones fiscales pendientes.....	35
8.3.1 Caso práctico. Simulación de efectos financieros de las multas..	36
8.3.2 Caso práctico de pago de multa de una persona moral..	37
9. El delito fiscal ante las acciones de los contribuyentes.....	39

INTRODUCCION

Debido a las condiciones actuales, acerca de la economía del país, los contribuyentes al verse afectados por esa ola de incrementos en los precios, y los contadores públicos con el deseo de encontrar empleo, se han prestado a la tarea de aconsejar y de calcular contribuciones menores a las que realmente son y a realizar operaciones que dañan al fisco federal.

Los contadores por el desconocimiento de la materia de derecho en materia fiscal, aunque sean expertos en cálculos de contribuciones pero no en materia de delitos o sea en materia penal-fiscal, dan consejos y hacen operaciones que en ciertos casos benefician a los contribuyentes por un cierto período, algunos no son molestados de por vida por los notificadores de Hacienda, y esto es lo que provoca que cada día se efectuen los delitos e infracciones a la leyes fiscales.

Indiscutiblemente esta materia es para los abogados, por el tipo de complejidad en la materia, y principalmente porque se tratan de leyes, desafortunadamente para los abogados no reciben la instrucción adecuada en materia de cálculos de impuestos y los contadores no reciben la información de las consecuencias en materia de delitos fiscales.

El motivo de esta tesis es dar es conocer, primero que existen delitos fiscales, y las consecuencias que pueden ocurrir al ser descubiertos por las autoridades hacendarias, que también existen infracciones de tipo administrativas, que más que beneficiarse invariablemente el contribuyente se ve perjudicado financieramente.

Es importante saber que las autoridades fiscales federales encargadas de la fiscalización en México, se han visto obligadas a delegar esa función al Estado que por medio de incentivos y premios, el es el encargado de la verificación y el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Este tipo de verificación que se está utilizando actualmente esta reduciendo el indice de delitos e infracciones fiscales, ya que se utilizan los sistemas computacionales, y esto les permiten tener al día el padrón de contribuyentes y quienes son los que incumplen con las obligaciones a las leyes fiscales en Mexico.

Por último para información de los contadores, quienes son los que asesoran al contribuyente, es importante este tema ya que ellos también son los perjudicados por cometer o dar una mala asesoría, con tal de incrementar el número de clientes.

10	El delito de contrabando.....	40
	10.1 Antecedentes históricos.....	40
	10.2 El contrabando como delito.....	42
	10.3 Presunción del delito de contrabando.....	45
	10.4 Sanciones para el delito de contrabando.....	46
	10.5 Delito equiparable al contrabando.....	48
	10.6 Excusas absolutorias.....	48
	10.7 Delito de contrabando calificado.....	49
	10.8 Encubrimiento de contrabando.....	49
	10.9 El contrabando en grado de tentativa.....	50
	10.10 El delito continuado.....	50
11.	Delitos tributarios.....	51
	11.1 Elementos y características de la defraudación fiscal.....	51
	11.2 La defraudación fiscal equiparada.....	53
	11.3 Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.....	54
12.	Diversos delitos fiscales Contables.....	55
	12.1 De la omisión de presentar declaraciones.....	55
	12.2 Cometidos por medio de sistemas contables.....	55
	12.3 Cometido por la destrucción de libros.....	56
	12.4 Por determinar falsamente pérdidas.....	57
	12.5 Por omitir presentar declaraciones informativas de inversiones en paraísos fiscales.....	57
	12.6 Efectuados por depositarios e interventores por abuso de confianza.....	58
	12.7 Por la alteración o destrucción de los sellos fiscales.....	59
	12.8 Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscal o fiscalizados.....	60
	12.9 Caso práctico de infracciones y sanciones por motivo de una importación.....	61
13.	Delitos por abuso de autoridad.....	63
	13.1 Delitos por amenazas de los servidores públicos.....	64
14.	De la responsabilidades administrativas, penales y civiles.....	66
	14.1 De la responsabilidad administrativa, penal y civil de los contadores públicos.....	67
15.	Recurso administrativo.....	70
	15.1 Ventajas del recurso administrativo.....	70
	15.2 Desventajas del recurso administrativo.....	70
	15.3 Características de la Resolución.....	71

16. Proceso penal fiscal.....	73
16.1 Los objetivos y funciones de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.....	74
16.1.1 Publicación original en prensa nacional acerca de querrela presentada.....	75
16.2 Función persecutoria del Ministerio Público Federal.....	76
16.3 Principios procesales.....	77
16.3.1 La declaración preparatoria del inculpado.....	79
16.3.2 El auto de formal prisión.....	80
16.4 La prueba dentro del proceso.....	80
16.5 La instrucción y la audiencia.....	82
16.6 La sentencia.....	83
17. Recursos : apelación y juicio de amparo.....	85
17.1 De la apelación.....	85
17.2 El Juicio de amparo.....	86
18. El Servicio de Administración Tributaria y su estructura.....	88
18.1 El destino de las multas que el S.A.T. contabiliza.....	91
CONCLUSIONES.....	II
BIBLIOGRAFIA.....	XII
Leyes y Reglamentos.....	XIII

1.-Antecedentes históricos de los delitos fiscales.

Veremos algo de la historia de los delitos, sabemos que desde el comienzo de la civilización, las culturas de la antigüedad, como las que existieron en el antiguo Egipto entre los años 569 a 525 a.c. y en la antigua Grecia 356 a.c., se imponía como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieron conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia.

A través de los años los investigadores encontraron un bajorrelieve de la VI dinastía egipcia que representa un juicio por evasión de impuestos; En el cuál hacia alusión a un tribunal que se reunía fuera de las murallas de Menfis para juzgar casos de defraudación fiscal.

Nos irémos a la antigua Roma donde se estableció el *tributum* o carga pública de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del *aerarium* del Estado, términos que serían conocidos desde entonces por todas las culturas y épocas.

Otro régimen fue el feudal, este no fue propicio para desarrollo de las libertades individuales, sino todo lo contrario, fue el derrumbe del imperio Romano lo que produjo la anarquía y al restaurarse el orden aparece una aristocracia de derechos o libertades oponibles a la autoridad. Como límite a los excesos del señor feudal, gobernante arbitrario, el pueblo, por medio de la violencia, conquistó un mínimo de derechos indispensables para la convivencia. En otros casos, ellos recurrieron a negociaciones para arrancar al señor feudal privilegios intocables en favor de la persona humana, aprovechando los momentos de discutir con él las cantidades que debería entregarle a título de impuestos.

Se desarrolló un conjunto de derechos, el cual dió origen al llamado Derecho cartulario, además de señalar asuntos de libertades señalando un límite a la autoridad del gobierno, en estos documentos se fueron definiendo los delitos y se determinan con exactitud penas y castigos, evitándose, de paso, las presiones arbitrarias.

Pasando ahora a La Edad Media la cuál trajo consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica frecuente, así como el decomiso de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.

Con el descubrimiento y conquistas de nuevos mundos por parte de Cristóbal Colón originó la imposición de tributos, el primer impuesto que conocieron los indios de América después del primer levantamiento de éstos, fué el era destinado al erario español.

Después de haber estudiado las diferentes culturas de la antigüedad tenían gran similitud en la aplicación de sus sanciones, pero en el México precolombino la única sanción era, la pena de muerte.

Pasando al derecho colonial también contempló la misma fiscalización en favor de la Corona real, las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban desde la pena de muerte al decomiso de los bienes del deudor o cárcel por periodos más o menos largos que sufría el infractor.

Llegando al México independiente donde el 4 de septiembre de 1823 se expidió un reglamento de distribución de comisos. Margarita Lomelí mencionó que “el comiso debía declararse por el juez competente y su producto, descontando los derechos fiscales causados y lo que correspondía por arancel a juez, al promotor y al escribano, se repartía entre el denunciante y los aprehensores. En caso de reidencia, se sancionaba al culpable con suspensión por cinco años de sus derechos ciudadanos y si volvía a reincidir, la pena era la expulsión del territorio mexicano, en la cual incurría desde luego todo extranjero convicto de contrabando”.

En 1893 en la Ley General del Timbre en que se establecen dos clases de responsabilidades, las que podían ser por infracciones simples, eran las que estaban afectadas de una sanción administrativa únicamente, y las infracciones con responsabilidad criminal, estas se consideraban como delito. Las autoridades hacendarias se mostraban preocupadas por el alto índice de evasiones fiscales, empezaron a contar con la base jurídica para tipificar y señalar las conductas ilícitas.

Después de impedirsele la nueva toma de posesión de Alvaro Obregón, en ese momento la administración fiscal empezó a tomar conciencia de la necesidad de instrumentar la forma de recaudación de impuestos, para luego tratar de combatir la defraudación fiscal. A este efecto fueron las convenciones nacionales fiscales de los años de 1928, 1932 y 1947, en este último año se dió efecto a una nueva ley, en la que se determinaba la responsabilidad penal de los contribuyentes en los delitos consignados en el Código Fiscal, figuras delictivas en las que el elemento común era la intención dolosa para defraudar al fisco.

Vemos que el año de 1936 se promulgó la Ley de Justicia Fiscal en la que se procuró armonizar la calificación de las infracciones a las leyes fiscales, es decir, se tomaba en cuenta la idea de infracción, no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar de manera completa la garantía del interés público.

Una figura del Derecho positivo que apareció en fechas recientes fué el delito de defraudación fiscal, antes de que se tipificara esta figura se podía proceder en contra de la persona que la causara, con la fundamentación de fraude, consignada en el Código Penal.

Con la aparición de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, el 30 diciembre de 1947, el fin de esta ley era la de tutelar en interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de la administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

Desafortunadamente la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tuvo un tiempo de vida muy fugaz. Exactamente sólo estuvo vigente el año de 1948; esto se vino abajo cuando tomaron en cuenta la novedad de la misma y no tenían los conocimientos necesarios, como la educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenían un gran número de contribuyentes, por este motivo la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley.

Para el año de 1948 se reformó el Código Fiscal de la Federación, el día 30 de diciembre del mismo año publicado en el Diario Fiscal de la Federación, en el cual se adicionaron los artículos del 241 a 283 en el que quedó comprendido el delito de defraudación fiscal, asentado en el Capítulo V del Título Sexto.

1.1 Epoca reciente del delito en el mundo

A través del tiempo se ha dado una transformación mundial al observar los delitos de carácter fiscal, debido a que se trata de una falta de respeto hacia los contribuyentes que si cumplen con los preceptos que marcan las leyes fiscales para contribuir para el gasto público, una de las figuras más perseguidas en el área del delito, se le conoce como defraudación fiscal, a continuación menciono algunas de las formas que los diferentes países a través del tiempo han utilizado.

En Chile, por el año de 1961, contaba con una ley de delitos tributario que nunca habían aplicado porque se carecía de personal calificado, además de un criterio administrativo positivo y de la aprobación legislativa del Departamento en el Servicio de Impuestos Internos.

En la obra de Norman Nowak, Teoría y práctica de la administración fiscal, señala que en febrero de 1965 se condenó al primer contribuyente por delito de evasión fiscal. Fue este el primer caso en la historia chilena y, hasta donde se sabe el primero de América Latina.

Por otra parte, en los Estados Unidos, un elemento primordial en la legislación americana, es el combatir la defraudación fiscal. Un acontecimiento que ocurrió fue el caso que se llevó a los tribunales del gángster Al Capone, hacia el año de 1930, este no fue por habersele probado la multitud de ilícitos que había cometido, sino por la defraudación fiscal, situación que puso fin a su carrera delictiva.

2.- Principios Constitucionales

El fundamento constitucional del sistema impositivo en México es el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, expresa:

Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Debido al contenido del artículo es conveniente estudiarlo por separado, esto puede ser de la siguiente forma:

- 1o. Nos establece la obligación de para todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- 2o. La Federación, el Distrito Federal, Estados y Municipios son las entidades que tienen derecho a percibir impuestos.
- 3o. Lo que pueden gravar, el Distrito Federal, Estados y Municipios son las de la residencia de la persona.
- 4o. Las leyes son los medios en que se deben establecer los impuestos.
- 5o. Que se establezcan para cubrir los gastos públicos.
- 6o. Que sean proporcionales y equitativos.

2.1 La Proporcionalidad en las contribuciones.

Después de haber analizado la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, todavía quedan algunas dudas o discrepancias de lo que significa proporcionalidad y equidad. Estos dos principios los analizaré por separados, primero será el principio de proporcionalidad.

Adam Smith, en el primero de sus cuatro célebres principios de los impuestos, nos dice que: “ los ciudadanos de cualquier Estado debe contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.

Otro concepto de proporcionalidad que nos maneja Margáin Manautou, en su obra, es “ que comprenda *por igual*, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia”.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a ese principio los

gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos.

Una de las maneras con que se cumple este principio es con la aplicación de tarifas progresivas, porque en ellas se consigue que se cubran un impuesto en cantidad superior los contribuyentes de más elevados recursos, expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso en impacto sea diferente, no solo en monto, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial.

El Lic. Eduardo Ruiz dice: “ Decimos proporcional porque debe partir de la base de las fortunas particulares.”

2.2 La Equidad en los tributos.

En la concepción romana de la equidad ésta se presentaba, frecuentemente, como opuesta al derecho; pero actualmente es considerada como un elemento del derecho positivo y como un criterio de interpretación y de aplicación de la ley, no como un principio extraño y en conflicto con el derecho.

Observando varios tratadistas, la equidad es la expresión de la idea de la justicia no encerrada dentro de los límites del derecho positivo, sino en su esfera y acepción más alta, aquella que se llama elemento filosófico del derecho.

En la actualidad los tratadistas han formulado diferentes definiciones, las cuáles tienen elementos en común.

El concepto más exacto de la equidad nos lo dio Aristóteles en su obra *Etica a Nicómaco*, en la que resalta la función correctiva de la ley en cuanto por su generalidad precisa la adaptación caso singular de que se trate. En este sentido se suele afirmar que la equidad es la justicia del caso en concreto.

Para Rafael de Pina equidad es, “ Atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma”.

Una definición es la que La Suprema Corte de Justicia de la Nación expresa, “es simplemente la igualdad se los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto que se encuentra establecido en la ley que lo regula”. Tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concernientes a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, entre otras, debiendo únicamente

variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

En resumen para La Suprema Corte de Justicia de la Nación, equidad es “que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.

Principalmente la equidad radica en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. Por lo tanto todos los sujetos pasivos que esten en la situación prevista por la misma ley, están en una situación de equidad.

2.3 Obligatoriedad de la legalidad tributaria.

De acuerdo a la Constitución toda contribución debe estar contenida en ley, pero debido a las costumbres se ha hecho uso por parte de las autoridades fiscales de otra forma de legislar esto es a través de reglamentos, circulares, decretos, resoluciones misceláneas, oficios, etc.

Nuestra Constitución nos marca quienes tienen la facultad para iniciar leyes o decretos, el artículo 71 es el que se refiere al respecto y dispone:

Tienen la facultad para iniciar leyes y decretos:

- a) El Presidente de la República.
- b) Los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
- c) Las legislaturas de los Estados.

Sin embargo, en el artículo 72 del mencionado ordenamiento señala que los proyectos que sean sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento militar, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

2.4 El destino de la contribución.

Otra de las incógnitas para la mayoría de los mexicanos cuál será o fué el destino de la contribución, por supuesto debe ser destinada al gasto público como función constitucional, para entenderlo mejor hay que entender este concepto, a continuación daré una serie de definiciones.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, gasto público es que el importe recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos.

Una definición de gasto público nos la da Valdés Villarreal, “ es la debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de gobierno. Que reviertan los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres que la componen, en vez de tomar en cuenta su status económico.

Miguel Valdés, en su obra Teoría general del Derecho administrativo, dice una definición de gasto público, “que es la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de interés general y se realiza conforme a las disposiciones legales. La importancia del gasto público va en relación al crecimiento de la sociedad que se aprecia”.

Después de haber visto algunas definiciones de gasto público, podemos entender cual es la finalidad, pero cabe mencionar que la administración pública al ir renovándose cada sexenio va cambiando los objetivos y prioridades para el desarrollo de la colectividad, así tenemos varias denominaciones como “Alianza para el Progreso”, “Desarrollo Estabilizador”, “Plan Nacional de Desarrollo” o “Programa Nacional de Solidaridad”, sea el programa de solidaridad del año de 1938 o el de 1988.

Por lo tanto la finalidad de estos programas es la de contribuir al desarrollo correcto de la colectividad de un Gobierno Federal en el que se respeten la autonomía de los estados como entes soberanos, en el pleno ejercicio de la división de poderes y en el marco correcto de la debida aplicación de la ley en beneficio de los gobernadores.

De lo anterior podemos concluir que la obligación inherente a los ciudadanos mexicanos es la de contribuir para los gastos públicos, ya que sin ella la existencia de los Estados no podría ser. Es notable que sin la contribución de acuerdo a las leyes fiscales ocasionan un daño al erario, ya que si el Estado dejará de percibir ingresos vía recaudación de impuesto este no podría ser o peor dejaría de cumplir con los programas y objetivos de gobierno.

Una situación por la que atravesó la nación fue en 1862, cuando vino la intervencion de España, Inglaterra y Francia, con el pretexto de cobrar la deuda externa. Las primeras dos potencias se retiraron, pero Francia no, ella impuso un emperador de corta duración con la excusa de la declaración de suspensión de pagos de deuda externa del gobierno liberal, lo que llevó al país a una guerra que duró cinco años.

Una forma que actualmente ha establecido el Gobierno Federal para asegurarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, a través del seguimiento penal en contra de los contribuyentes morosos, con el que se consigue el efecto llamado “bola de nieve”, esto quiere decir, a unos cuantos se les sigue el procedimiento penal en todas sus fases y se ejemplifica a los demás, pues mientras unos se encuentran privados de la libertad personal o bajo proceso penal, se consigue el cumplimiento voluntario de una mayoría con base en el primer ejemplo.

Con esto la autoridad hacendaria a visto los resultados alentadores y el aumento de ingresos al erario que ha conseguido bajo esta política de represión y “mano dura” en contra de los contribuyentes morosos, seguirá imponiendola, esto de acuerdo a las autoridades hacendarias alentará a los funcionarios a seguir aplicando estos castigos a los actos delictivos con el seguimiento del proceso penal.

Ya por último el contribuyente debe de conocer los derechos y obligaciones que le corresponde, además de los medios de defensa que en su caso pudiera utilizar ante los tribunales, por si considera que han sido lesionadas sus garantías individuales.

2.5 Garantías Individuales.

Además de conocer de las obligaciones que tenemos en la materia, es de gran importancia saber cuáles son nuestros derechos, que más importante que referirnos a lo que nos menciona nuestra Constitución en el capítulo de las Garantías Individuales.

Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que el pueblo esta conforme, en triste u odiosa obligación.

La Constitución Mexicana de los Estados Unidos Mexicanos, en su primer capítulo nos marca 29 artículos referentes a las garantías individuales, mencionaré los más relevantes para el caso de la materia. Las garantías se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) De libertad,
- b) Del orden jurídico,
- c) De la legalidad,
- d) De seguridad jurídica,
- e) De procedimiento.

Pero en materia penal fiscal, se pueden definir las garantías individuales de los inculpados o procesados de la siguiente manera:

Art. 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos...Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

De este párrafo se puede hacer el siguiente comentario de la consagración de la libertad de trabajo, pues todo habitante de la Nación puede dedicarse a la actividad que mejor se sienta si ella es lícita. Esto es en favor de obtener un ingreso que motive su persona, y con esto le impulsa a seguir mejorando sus condiciones de vida.

El incumplimiento de este precepto derivadas de los principios constitucionales puede dar lugar a que el Estado decida ejercer su poder de reprimir y sancionar para obligar a la restitución del derecho, lo cual llevaría al particular a ser sancionado con una pena pecunaria o de privación de la libertad.

Hay que resaltar que el Derecho Penal tributario hace, es que las personas morales son responsables directas de ilícitos de carácter tributario a través de sus representantes legales, es decir, el ente abstracto que es la persona moral, una ficción del Derecho, llega a ser un sujeto imputable en la comisión de un delito de naturaleza fiscal.

Para terminar con esta parte del artículo cabe mencionar que la parte final donde nos menciona “Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”, esta es una garantía de seguridad jurídica, ya que se requerirá una orden judicial para poder ser privado del ingreso por su trabajo.

Otra garantía que nos da los principios constitucionales es el siguiente artículo:

Art. 9o. No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito.

Este artículo encierra una garantía de libertad de asociación, además al amparo de esta garantía se constituyen las sociedades civiles o mercantiles autorizadas por las leyes de nuestro país, como también están integradas las asociaciones culturales, sociales, sindicales, entre otras.

Art. 13o. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

El marco de esta garantía es de igualdad, lo que significa que todos seamos juzgados por leyes generales e impersonales. Pero es importante saber que es a lo que se refiere por ley privativa.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, reitera su jurisprudencia, que declara:

“Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja

de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional”.

Por lo que se refiere “ ni por tribunales especiales”, por lo tanto debemos ser juzgados por tribunales previamente establecidos, en conclusión también es una garantía de igualdad.

En jurisprudencia definida la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido:

“ Por tribunales especiales se entiende aquéllos que se crean exclusivamente para conocer, en un tiempo dado de ciertos delitos o respecto de determinados delincuentes”. Es decir, que por tribunal especial debe entenderse el que se constituye después de cometidos los hechos y sólo para juzgar a un determinado individuo, o a un grupo previamente individualizado de personas.

Art. 14o. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En el primer párrafo contiene la disposición legal que prohíbe la aplicación de una ley de manera retroactiva en perjuicio de cualquier individuo. Lo que viene a ser una garantía de seguridad jurídica, y La Suprema Corte de Justicia de la Nación , ha escrito al respecto:

“En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sustentado hasta la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cuál se establece, en esencia, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuales no se les pueden ya arrebatar”.

Para resolver sin una ley fiscal es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la

obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.

Si bien las leyes tributarias deben aplicarse durante el periodo de su vigencia; solamente por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que menciona, la no retroactividad de la ley.

En un segundo párrafo, se establece la garantía de seguridad jurídica al señalar que a nadie se le afectará en sus bienes o en su persona sino mediante el debido proceso, seguido ante los tribunales previamente establecidos, y en donde sean cumplidas todas las formalidades del procedimiento y con la aplicación exacta de la ley.

Una de las controversias en materia tributaria, es el procedimiento económico-coactivo, es una de las formas del Derecho Tributario, importantísimo para la Hacienda Pública, este procedimiento le da la obtención de ingresos de la manera más rápida, económica y oportuna en la recaudación de los impuestos. Al discutir e impugnar su constitucionalidad se ha mencionado que el Estado molesta al contribuyente con este tipo de acciones ya que esta atentando contra su persona y en sus bienes, sin que haya juicio ante tribunal alguno.

En jurisprudencia de La Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresa:

“Debe declararse que la ley sobre facultad económico-coactivo no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos, y para hacer estos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder”.

El último párrafo que menciono, se refiere a que la ley debe aplicarse de manera exacta por la pena que se imponga al procesado, que es llamado como principio de estricto derecho.

Para terminar con este artículo, Burgoa expresa que “ puede suceder, por ejemplo, que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal como delito, no obstante ello, si dicha disposición legal no consigna expresamente la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, bajo pena de infringir el artículo 14 constitucional. Este es el sentido en que debe tomarse el adverbio exactamente empleado en el tercer precepto.

Art. 16o. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos.

En este artículo se consagra la garantía de seguridad jurídica que el Estado debe obedecer antes de llevar a cabo acto de molestia alguno en contra de cualquier particular, mediante el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento.

Por lo tanto, la autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe justificarla citando las disposiciones legales en que apoya su proceder, la que, además, deberá estar razonada, o sea, exponiendo los motivos de la misma.

De acuerdo a lo referente a las visitas domiciliarias, la autoridad administrativa solo podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para cerciorarse que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas.

Por último tenemos la siguiente jurisprudencia definida de la Sala Administrativa de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tenga validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfaga la exigencia establecida por el artículo 16 constitucional, consistente en haber sido levantada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”.

Continuando con las garantías individuales, los tribunales del país deben administrar justicia dentro de los plazos que fijen las leyes, dichos tribunales tienen la obligación de emitir sus resoluciones de manera rápida.

Art. 17o. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus

resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.

Es entendible lo que nos menciona este artículo de la constitución, además los procesos penales son de carácter federal porque las leyes fiscales poseen esta naturaleza y los juicios se resolverán ante el Poder Judicial Federal, primero ante juzgados de Distrito, después ante tribunales unitarios de circuito, más adelante ante tribunales colegiados de circuito, y en su caso, finalmente en determinados y específicos casos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Art. 18o. Sólo por delito que merezca pena corporal habrá lugar a prisión preventiva. El sitio de ésta será distinto del que se destinare para la extinción de las penas y estarán completamente separados.

Los Gobiernos de la Federación y de los Estados organizarán el sistema penal, en sus respectivas jurisdicciones, sobre la base del trabajo, la capacitación para el mismo y la educación como medios para la readaptación social del delincuente. Las mujeres compurgarán sus penas en lugares separados de los destinados a los hombres para tal efecto.

Una breve explicación a estos dos párrafos del artículo mencionado, es de que los delitos fiscales si merecen la prisión preventiva, de acuerdo las reformas de julio de 1992 otorgaron a los procesados el derecho de libertad bajo caución, excepto en los delitos graves como sería el contrabando y el lavado de dinero.

Art. 21o. La Imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas;

Lo correspondiente a este precepto, es que la autoridad judicial es la única que puede imponer penas, y la autoridad administrativa de sanciones por infracciones, que serían de multas pecunarias y/o arrestos por algún tiempo no mayor a treinta seis horas.

3. Diferencia entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Tributario

Antes de ver las diferencias, hay que definir los dos tipos de derechos de acuerdo a varios tratadistas, como lo hace Bielsa en el sentido de que: “ El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco”.

3.1 Definiciones de Derecho Fiscal y Derecho Penal

Para Pina Vara, Derecho Fiscal es: “ el conjunto de disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de servicios públicos”.

Una definición de Pina Vara acerca del Derecho Penal es: “ el complejo de las normas del derecho positivo destinadas a la definición de los delitos y fijación de las sanciones.

3.2 Diferencias propias del Derecho Penal Común y del Derecho Penal Tributario.

Las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario sólo lo apartan del Derecho Penal Común en algunos aspectos, pero parten de la misma base. Las diferencias más comunes son:

- a) El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal Común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa conforme al Derecho Privado.
- b) El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos, en cambio, el Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos.
- c) El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas y las personas morales; y El Derecho Penal Común sólo a las personas físicas.
- d) El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecunarias; en cambio, para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.

e) El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, El Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

f) El Derecho Penal Tributario, tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; pero para el Derecho Penal Común, el dolo no se presume.

g) El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, El derecho Penal Común tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.

4.- El Sistema Fiscal Mexicano.

El sistema fiscal mexicano se desarrolla a través de sus reglas legislativas, las cuales se han encaminado firmemente a establecer dos tipos de obligaciones en materia fiscal.

4.1 Reglas propias del sistema.

La primera, dirigida al contribuyente. Se establece para éste el deber de la "iniciativa fiscal", por virtud de la cual le compete (a la mayoría de los contribuyentes) realizar espontáneamente sus obligaciones fiscales.

Para García Domínguez, se tienen las siguientes obligaciones:

- a) Incribirse en los padrones fiscales.
- b) Determinar que se ha causado un impuesto.
- c) Cuantificar el mismo.
- d) Enterarlo o pagarlo, y por último
- e) Elaborar acciones de control, para que se pueda revisar por parte de las autoridades hacendarias el efectivo cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales.

La segunda regla que el sistema fiscal mexicano establece se dirige a las autoridades que ejercen la administración fiscal. Esta regla consiste en que las autoridades fiscales realicen sólo actividades de comprobación que tiende a verificar a los contribuyentes si cumplieron total y espontáneamente sus obligaciones; en caso de que no cumplieron, las mismas autoridades tienen la facultad para imponer las sanciones correspondientes a tales acciones u omisiones, y por no cumplir las obligaciones en los plazos establecidos por las mismas.

El Estado a través de la imposición de reglas para el contribuyente y para las autoridades fiscales, crea su propio sistema fiscal esto es, con la idea de que le permite recabar oportunamente las contribuciones.

Se ha observado que en materia fiscal, el Estado tiene un especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales puntualmente, en especial las que se refieren al pago de las mismas, pues sólo si se hacen llegar a la Hacienda Pública los recursos financieros necesarios. Con estos recursos permitirán al Estado un desarrollo de las actividades, de tal manera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales vienen a constituir una auténtica necesidad social digna de ser protegida jurídicamente.

4.2 Una forma de fiscalización en Nuevo León.

Los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones fiscales, causan un ataque grave a la sociedad ya que sin esto el Estado no puede cumplir con sus actividades, es por eso que la Administración Tributaria tiene el deber de actuar con energía suficiente para lograr la consolidación de una “ conciencia fiscal colectiva”, por medio de esto los contribuyentes se concienticen de la importancia de su cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una forma de fiscalización es el convenio que existe entre la Federación y el Estado, este viene a hacer una forma que el Estado obtenga incentivos y así lograr una mejor fiscalización a continuación citare la exposición de motivos del Convenio de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Nuevo León, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de diciembre de 1996 y publicado en el Periódico Oficial del Estado el día 20 de enero de 1997, expresan que :

CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra los principios normativos de la conducción de desarrollo económico y social de la nación y establece las bases para la integración y funcionamiento de la planeación nacional, como instrumento para lograr el ejercicio de las atribuciones que la propia Constitución y las leyes otorgan al Estado como rector de la vida económica, social, política y cultural del país.

Que dentro del Sistema Nacional de Planeación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desarrolla una función de apoyo al proyectar y calcular los ingresos públicos tomando en cuenta las necesidades del gasto y el equilibrio financiero del erario federal y que en un marco jurídico adecuado permitirá el cumplimiento de los objetivos y prioridades para el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y los programas que contiene, se realicen de manera efectiva, reconociendo, en todo momento que los cambios que imperan al presente, pueden obligar su modificación y actualización.

Que el Plan propone impulsar un nuevo federalismo para fortalecer a los Estados y Municipios y fomentar la descentralización y el desarrollo regional, por lo que impulsar la colaboración administrativa entre la Federación y los gobiernos locales en materia fiscal, tiene el doble propósito de otorgar simultáneamente mayores ingresos y atribuciones a las entidades federativas, en correspondencia con sus responsabilidades institucionales y sus funciones públicas.

Que en el marco del pacto federal, entendido éste como una relación política, económica y social que implica la corresponsabilidad de todas las entidades, el Plan Nacional de Desarrollo identifica al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como instrumento clave del federalismo, dinámico y perfectible, a través de una transformación y actualización permanente, basada en la realidad, mediante un proceso de examen, evaluación y modificación tanto en materia legislativa como en administración.

Que dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la colaboración administrativa ha sido objeto de estrategia y redefinición de quehaceres y responsabilidades de las entidades federativas, Municipios y el Gobierno Federal, por esta razón han sido celebrados convenios y anexos que a su vez han sido substituidos por otros en los que las labores específicas a realizar son el resultado de las políticas nacionales.

Que lo anterior significa también, que las entidades y sus Municipios no son meros recetores de los ingresos provenientes de participaciones, sino que son parte actuante de la administración tributaria nacional, pues de ellas depende también en forma esencial la mejoría en los sistemas coordinados, siendo algunos tan importantes como el impuesto al valor agregado.

Que el esfuerzo desarrollado por las entidades federativas es congruente con las directrices de la Planeación Nacional y las enseñanzas y experiencias acumuladas en la operación de los convenios de colaboración administrativa y sus anexos han demostrado un desenvolvimiento de la capacidad administrativa de las entidades federativas y Municipios, lo cual ha hecho posible el incremento de los recursos a los tres niveles de gobierno.

Que la firma de un convenio en que además de continuar con las facultades delegadas a los estados, éstas se amplíen, obedece a la necesidad de instrumentar y darle aplicación al contenido del Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 en el que se establece que “debe mejorar la colaboración administrativa entre la Federación y los gobiernos locales en materia fiscal. En particular, debe aprovecharse las ventajas comparativas de cada nivel de gobierno para realizar las tareas de fiscalización y deben de introducirse incentivos que premien a los gobiernos locales cuando contribuyan a lograr un cumplimiento amplio y correcto de las obligaciones fiscales”.

Que por lo anterior expuesto, se hace necesaria la concertación de un nuevo convenio de colaboración administrativa entre la Federación y el Estado en que se incluyan nuevas facultades y responsabilidades como las correspondientes a la realización de actos de comprobación en materia de impuesto al valor agregado sin la presencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo un programa coordinado que se denominará “fiscalización concurrente”.

Que igualmente el Estado, podrá realizar actos de comprobación del impuesto sobre la renta e impuesto al activo, simultáneamente con la revisión al impuesto al valor agregado, con las excepciones que en el propio convenio se establecen.

Que asimismo, son delegadas al Estado facultades en materia del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de contribuyentes sujetos a régimen simplificado en el impuesto sobre la renta, en los mismos términos que se establecen para el impuesto al valor agregado.

Que como consecuencia de dicha delegación en materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta, al activo y especial sobre producción y servicios, el Estado llevará a cabo todos los actos de determinación del impuesto omitido y sus accesorios, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía del interés fiscal y asimismo, resolverá sobre los recursos administrativos, en los términos del Código Fiscal de la Federación cuando éstos se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por el Estado y que tratándose de la intervención en juicio, el Gobierno Federal ha considerado conveniente que el Estado asuma la defensa de las resoluciones que él mismo haya emitido en el ejercicio de sus funciones, independientemente de la intervención que a la Secretaría corresponda.

Que por otra parte, el Estado se obliga a cumplir las metas fijadas en el convenio en materia de verificación del padrón de contribuyentes y en caso contrario le serán aplicables los descuentos correspondientes, cuyas cantidades una vez descontadas a sus participantes o incentivos, serán distribuidas al resto de las entidades que hayan cumplido con sus metas, de conformidad con la fórmula establecida en excedentes de contribuyentes verificados.

Que también es de resaltarse que, en apoyo a la presencia fiscal, se ampliarán las facultades del Estado en la función recaudatoria de algunos ingresos coordinados y sus accesorios. Estos serán recibidos en las instituciones de crédito autorizadas por la entidad o en las oficinas recaudadoras que autorice el

propio Estado; se autoliquidarán y, en su caso, reintegrarán a la Tesorería de la Federación lo correspondiente. De esta manera, se liga esfuerzo recaudatorio con la obtención de recursos inmediatos.

Que igualmente, se incluye la obligación del Estado de continuar con la integración y actualización de un registro estatal vehicular, independientemente de que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos sea del orden federal o estatal. Este instrumento de control protege por una parte, la integración de la industria automotriz nacional y, por otra, facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales en esta materia y constituye fuente de información, tanto en el ámbito tributario como en otras instancias gubernamentales.

Que por otra parte, las entidades federativas continuarán con las facultades delegadas en materia aduanera, sobre vehículos de procedencia extranjera de ilegal estancia o tenencia en el país.

Que en lo que respecta a incentivos económicos a recibir por el Estado y sus Municipios, además de los conceptos por los que hasta la fecha ha percibido, se incluyen expresamente los correspondientes a : los impuestos sobre la renta y al activo; en el impuesto al valor agregado : 100% de las multas impuestas por falta de dictamen fiscal; 100% de las multas impuestas por la omisión de obligaciones del contribuyente; en el impuesto especial sobre producción y servicios: 100% del monto efectivamente pagado de los créditos determinados y sus correspondientes accesorios. Asimismo, el incremento del 21% a 50% por las actividades de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales y del 65% al 80%, tratándose de gastos de ejecución en esta materia.

Que en materia de verificación de vehículos de procedencia extranjera, excepto automóviles deportivos y/o de lujo, el Estado percibirá el 100% de los vehículos embargados precautoriamente por él u otros con un valor equivalente, una vez que haya sido adjudicados al fisco federal. Además para el caso de que los vehículos se encuentran inutilizados permanentemente para la circulación, la entidad podrá enajenarlos y percibirá el 95% del producto neto de dicha enajenación.

Que toda vez que la administración de los ingresos federales a que este convenio se contrae, serán realizados por el Estado y sus Municipios, es indispensable que la programación, normatividad y evaluación de estas tareas esté en manos del Gobierno Federal y que ello garantiza la uniformidad de los sistemas en todo el país, respecto del sentido y alcance de las normas tributarias para que los contribuyentes reciban igual trato por parte de las autoridades fiscales y para que se establezcan las bases de operación con la necesaria uniformidad y asimismo se evalúe la eficiencia en el manejo de los ingresos federales operados por el Estado, siempre dentro de un marco de respeto a las autoridades estatales competentes en materia fiscal. Las entidades federativas podrán formular propuestas sobre la determinación de sus metas y de los actos de fiscalización para la programación conjunta.

Que el sistema de compensación de fondos y rendición de la cuenta comprobada requiere un procedimiento que perfeccione al actualmente se sigue.

Que por todo lo anterior, la Secretaría y el Estado, acuerdan celebrar el presente convenio.

El sistema fiscal mexicano trata auténticamente de lograr una pauta ética de actuación propia en el contribuyente y de juicio positivo de correspondencia respecto de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales.

Por último las infracciones fiscales constituyen lisa y llanamente una especie de infracciones al ordenamiento jurídico, cuya naturaleza es sustancialmente idéntica a las infracciones sancionadas por el Código Penal y las leyes especiales, esto hace patente que las infracciones fiscales tengan un indiscutible carácter penal.

5.- Las contribuciones a las que estan sujetas
los contribuyentes.

Siguiendo con con el tema y con el principio de la legalidad tributaria, en el artículo 1o. y 2o. del Código Fiscal de la Federación nos dicen la obligación de contribuir y la clasificación las contribuciones respectivamente a las que estamos sujetos los contribuyentes.

Art. 1o Párrafo I.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

Art.2o Párrafo I.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En este mismo artículo pero en su último párrafo mencionan:

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en éste Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

En el mismo ordenamiento en su artículo 21 mencionan que “ En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

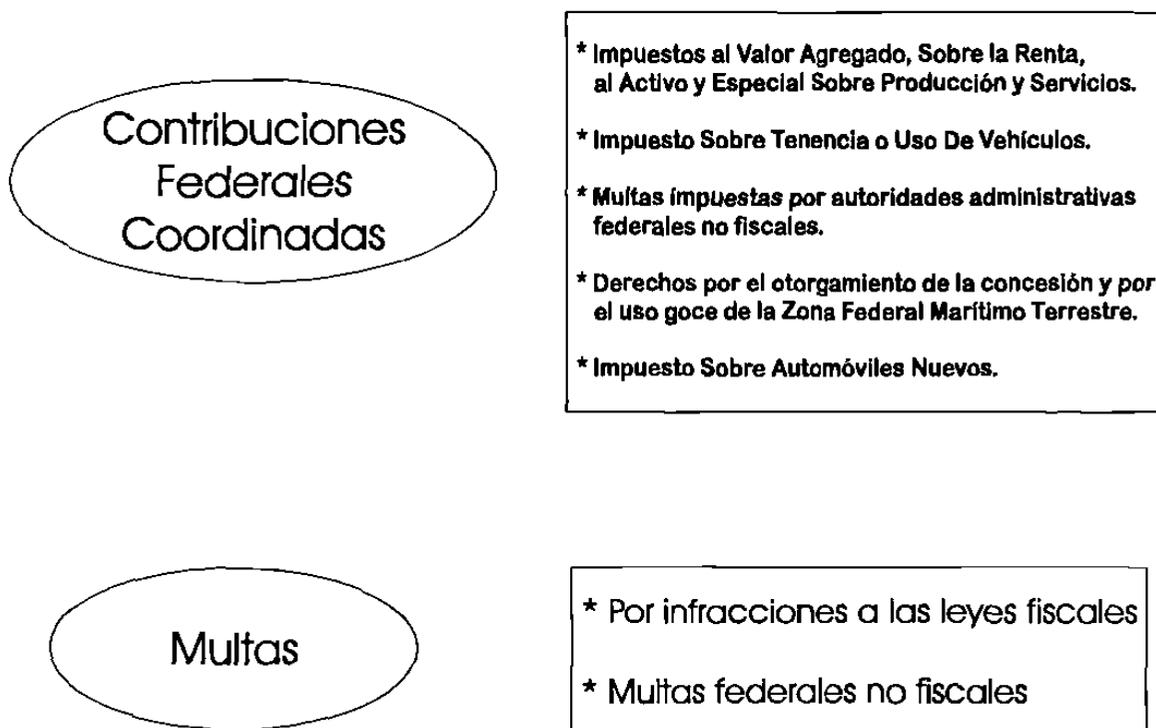
5.1 Origen y evolución de la actualización y recargos.

En resumen, el 28 de diciembre de 1989, se originaron modificaciones al Código Fiscal de la Federación, esto fue porque se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley que Establece. Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, esto también afectó otros ordenamientos fiscales.

En este ordenamiento, una de las modificaciones consistió en la adición del artículo 17-A, referente a “ la actualización de contribuciones”, cuyo contenido vino a reglamentar el procedimiento para reexpresar el valor de los créditos fiscales en razón del transcurso del tiempo.

La finalidad de esta reforma es para, en primer lugar eliminar la ventaja comparativa como consecuencia de pagar con pesos de menor valor a los originalmente debidos, desestimular la morosidad y revertir la tendencia de incumplimiento e inducir a un mayor cumplimiento voluntario.

Actualización de Créditos Fiscales



Aplica también en los casos de : devolución compensación de contribuciones y para el calculo de pago en parcialidades.

Cuadro de la publicación de la Revista INDETEC titulado Actualización, Cálculo de Recargos y Pago en Parcialidades de Contribuciones Federales Coordinadas.

Con el fin de hacer una localización más rápida y eficiente de los artículos del Código Fiscal de la Federación es importante que mencione una estructura del mismo:

- Art. 17-A Procedimiento de actualización.
- Art. 21 Actualización de contribuciones y cálculo de recargos.
- Art. 22 Devolución de contribuciones actualizadas.
- Art. 23 Compesación de contribuciones actualizadas.
- Art. 66 Actualización de contribuciones sujetas al pago a plazo.
- Art. 70 Actualización de sanciones no cubiertas en tiempo.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- Art. 7 Cálculo del factor de actualización.

Por otra parte, los recargos constituyen una prestación adicional al adeudo principal, que los contribuyentes hacen a la hacienda pública como consecuencia del diferimiento en el pago de contribuciones.

Rodolfo Pérez Castillo, define recargos como “ la carga adicional representada por una cantidad de dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entregar al fisco o sujeto activo, derivada del incumplimiento de su obligación de enterar la contribución en forma y tiempo”.

En cuanto al origen se deduce que los recargos recaen como resultado de no haber pagado alguna o algunas contribuciones en la cantidad y forma establecidas en las disposiciones fiscales.

A manra de resumen presento una breve síntesis acerca de la evolución en cuanto a los mecanismos para la determinación de las tasas de recargos por prórroga a partir de 1990 hasta 1997.

A) De 1990 a 1992.

Durante este período y luego de haber tenido en 1989 tasas que presentaron variaciones importantes, el nivel de ellas se estabilizó para quedar constantes en cada uno de los tres años, que se establecieron en la Ley de Ingresos de la Federación, y que dichos artículos mencionaban que en los casos de prórroga para el pago de los créditos fiscales se causarán recargos mensuales, sobre saldos insolutos, durante el año, de la siguiente manera :

Año	Art. L.I.F.	Tasa mensual
1990	5o.	2.0 %
1991	6o.	1.5 %
1992	6o.	1.0 %

B) De 1993 a 1994.

En contraste con los años anteriores, el período comprendido por los años 1993-1994 se retornó al esquema de tasas mensuales variables, topadas en cuanto a un monto máximo y dependiendo de comportamiento del Índice Nacional al Precio Consumidor y del Costo Porcentual Promedio de Captación.

C) 1995.

Para este año el procedimiento para la determinación de las tasas de prórroga fue muy similar al del anterior, excepto por la incorporación de la Tasa Interbancaria Promedio (TIP) en lugar del costo porcentual promedio de captación.

D) 1996.

Para este año se utilizó la Tasa Interbancaria de Equilibrio (TIIE) en lugar de la TIP .

E) 1997.

Para 1997 se establecieron dos períodos de vigencia de la tasa. El primero comprende del 1o. de enero al 31 de marzo de 1997

6.- Facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Debido a la falta de cultura fiscal en México, la autoridad fiscal ha tenido que implementar cada vez más sus sistemas de revisión o comprobación, además de aumentar sus facultades y hacerlas efectivas año tras año, esto se debe a que ha crecido el número de contribuyentes, esto se traduce en mayor recaudación pero también en un aumento de los evasores fiscales, debido a que los abogados que se supone que son expertos en leyes y no han querido entrar en materia fiscal, puesto que creen que es una materia llena de números y cuentas, de ahí que los profesionistas encargados de llevar la contabilidad de las empresas o negocios se convirtieron en los expertos del derecho fiscal.

Desafortunadamente el destino los ha alcanzado; porque una ley fiscal es justamente una ley, por lo tanto debe reservarse a los abogados, dada su preparación profesional.

Todo movimiento contable tiene un efecto jurídico que se traduce en una serie de consecuencias legales, que en algunos casos han llegado a procesos penales que afectan no sólo a los contribuyentes sino a las personas que prepararon las declaraciones, contadores o dictaminadores, con la consiguiente sorpresa de sentirse perseguidos y satanizados injustamente.

La técnica contable es llevada por los contadores, es decir, aquellos profesionales que puedan estructurar el sistema de procesamiento de operaciones que reflejan los estados financieros de una empresa o una persona.

La tarea del contador básicamente es la de verificar la exactitud de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares, ya que de la inexactitud de las operaciones se desprende irregularidades que son vistas por las autoridades fiscales como merecedoras de sanción.

La función de vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha convertido en una trampa para el contador, pues siendo un experto fiscal encargado de hacer las declaraciones de las personas físicas y morales este puede sugerir formas e ideas de movimientos contables o fiscales que, llegado el caso, se traduce en un resultado delictivo.

El Derecho Constitucional y Fiscal contempla la necesidad de que la autoridad como representante del Estado, pueda comprobar el cumplimiento de las obligaciones de destinatario de la norma tributaria.

Otra parte incluida en el Código Fiscal de la Federación es la de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prevista en el artículo 42, que faculta a la autoridad a requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, entre los que se encuentran los contadores, para que estos exhiban en su

domicilio, establecimientos o en las oficinas de las autoridades , la contabilidad o que proporcionen los datos u otros documentos o informes que se les requieran.

Los contribuyentes y responsables solidarios deben comprobar haber cumplido con las disposiciones fiscales; para ello, normalmente se auxilian de un contador y es aquí donde empiezan los problemas, ya que éste es el encargado del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables directos, si éstos no lo hacen, la responsabilidad de llevar la contabilidad queda a cargo del tercero relacionado con los contribuyentes, en ese caso el contador.

En este sentido, la autoridad fiscal dispone de diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre las cuales estan:

- A) Rectificación de errores aritméticos, que aparecen en declaraciones.
- B) Revisión de la contabilidad y solicitud de conformes contribuyentes , responsables o terceros.
- C) Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados.
- D) Práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes y responsables solidarios.

Para entender mejor los incisos anteriores explicaré brevemente cada uno de ellos, para el inciso A) si hubiese errores aritméticos, a estos créditos o contribuciones deben sumarse los recargos, actualizaciones, multas, sanciones y demás cantidades que procedan.

Esto es, independientemente si esos errores son o no intencionales y se tienen que cumplir con las multas, sanciones y demás cantidades antes mencionadas, la autoridad fiscal será la encargada de investigar y comprobar si existe o no la comisión de delitos fiscales.

Los errores aritméticos son casi siempre atribuibles a los contadores, ya que un contribuyente normal acude a este tipo de profesionista para que ellos sean los encargados de los cálculos para los pagos de contribuciones.

Ahora bien, en la práctica las multas van dirigidas a los contribuyentes aunque los errores de los contadores pueden dar lugar a sanciones más severas, en sentido ético las multas deberían ser cubiertas por los contadores, ya que ellos son los que prepararon esos cálculos.

Para lo establecido en el inciso B), los contribuyentes, responsables solidarios o terceros deben de exhibir en su domicilio fiscal, establecimiento comercial o en las oficinas de la autoridad la contabilidad que se le requiera, así como proporcionar datos, documentos o cualquier otro informe que requiera la autoridad.

Ahora bien respecto al inciso C), tanto la responsabilidad administrativa y la penal en que puede incurrir el dictaminador se encuentra prevista en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

La interpretación de los dictámenes son eso, una opinión muy particular que no limita o condiciona a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de revisión para comprobar la veracidad de los informes presentados por el contribuyente y corroborados por el dictaminador.

Por lo tanto, la presentación del dictámen es una prueba plena en contra del mismo dictaminador en lo que se refiere a la obligación que tiene de cerciorarse de la veracidad de los documentos presentados por el contribuyente, y si existen discrepancias encontradas por la autoridad fiscal, desde ese momento se abre una vía para que el dictaminador sea sancionado en forma administrativa.

Pasemos al inciso D), esta forma de comprobación puede ser la más efectiva pero también temida por los contribuyentes ya que es una visita cara a cara de la autoridad con la del contribuyente, en donde la autoridad visita físicamente las instalaciones de los contribuyentes.

Pero de donde nace la facultad de las visitas domiciliarias, es posiblemente una pregunta que la mayoría desconoce, pero el fundamento se encuentra en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exactamente en el artículo 16, que establece la regulación facultativa de poder llevar a cabo a fin de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales especialmente en materia tributaria, cuyo texto señala:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos.”

Al respecto es necesario recordar que en el artículo 16 de la Constitución, en su primer párrafo señala que el domicilio es inviolable, es importante recordar lo que nos mencionan en dicho párrafo:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

La visita domiciliaria pretende ser un instrumento, medio del que disponga el fisco a fin de comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales de hacer, no hacer, ciertamente que implica también la obligación de tolerar dicho procedimiento.

6.1 Investigación de número de contribuyentes empadronados en Nuevo León.

En investigación efectuada en la Coordinación Regional del Noreste del Servicio de Administración Tributaria, obtuve el número de contribuyentes existentes en Nuevo León que ascienden al 8 de Agosto de 1998 a la cantidad de 256,888; distribuidos en las tres administraciones de recaudación existentes en Nuevo León de la siguiente manera:

Monterrey	97,308
Guadalupe	118,611
San Pedro	40,969

Por otra parte, en investigación en la Revista Expansión publicada el 30 de julio de 1997, entrevistaron a Tomás Ruiz, mencionando la existencia en toda la República la cantidad de 5.5 millones de contribuyentes; y hace siete años solamente era de 1.5 millones, además de que existen cuatro o cinco millones más de contribuyentes pendientes de empadronarse en el Registro Federal de Contribuyentes, esto en base a cálculos hechos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7.- Clasificación de las Infracciones.

Vale la pena dar una introducción a este tema, ya que por lo visto poca gente sabe que , toda obligación impuesta por una ley está provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el contribuyente.

Si bien es cierto que el delito se crea normalmente para proteger valores ya existentes, en ocasiones se tipifica como delito una conducta con la finalidad de recuperar un valor que se ha perdido o para construir uno nuevo. Martínez Pérez, dice, que el legislador puede realizar una buena labor orientada a transformar la conciencia de la colectividad con el objeto de que esta llegue a repudiar determinadas conductas, mismas que constituyen un obstáculo para el logro de la convivencia comunitaria básica.

Es importante antes de hacer una clasificación de las infracciones, que se entiende por infracciones; para Refugio Fernández son “ aquellas que traen como consecuencias la evasión deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza”.

Otra definición es la que nos muestra Pina Vara, donde Infracción es “ el acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumpliendo un compromiso contraído”.

López Velarde define infracción fiscal , “como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que prohíbe”.

Las infracciones se pueden clasificar en :

a) Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.

La primera es cuando existe una violación no delictual de la norma tributaria. Esta se presenta cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin la intención de causarle un daño económico a la Hacienda Pública. También se puede mencionar que no existe dolo ni mala fe de su parte, sino la pura negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

El otro tipo de infracciones, son la originadas por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con la finalidad de perjudicar a la Hacienda Pública, esto se puede lograr alterando la contabilidad, presentar documentación falsa, no declarar exactamente los ingresos reales, entre otras.

b) Infracciones instantáneas e infracciones continuas.

Se puede entender por infracciones instantáneas, las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen, entre las cuales se pueden mencionar, la de no presentar declaraciones dentro de los plazos señalados, otra sería la de no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc.

Las segundas son las que no se agotan en el momento de en que se cometen, sino que persisten hasta que el contribuyente deja de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, como puede ser llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar como se conoce la doble contabilidad, no estar inscrito en el padrón de contribuyentes, entre otras.

c) Infracciones simples e infracciones complejas.

Las primeras son la que con un sólo acto u omisión se viola una sola disposición.

Las complejas son las que con un sólo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción. En las que se pueden mencionar, la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración para el pago de impuesto sobre la renta que origina a su vez la omisión del pago del impuesto sobre dividendos.

d) Infracciones leves e infracciones graves.

Se puede decir que las infracciones leves son los actos u omisiones del contribuyente que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

Por infracciones graves se entiende como los actos u omisiones del contribuyente que traen o pueden traer la evasión de créditos fiscales.

e) Infracciones administrativas e infracciones penales.

Por las primeras se definen como las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales por parte de la autoridad judicial.

7.1 Clasificación de las infracciones de acuerdo a su ambito de validez Federales, Estatales, Municipales.

Es de importancia conocer también que a niveles estatales y municipales existen infracciones a las contribuciones que estamos sujetos, siempre estas infracciones son de carácter administrativo.

Una clasificación de las infracciones es de acuerdo a su ambito de validez, por lo tanto, se clasifican en:

- 1.- Federales.
- 2.- Estatales.
- 3.- Municipales.

Son **FEDERALES** :

Además de las señaladas en el Título IV Capítulo I del Código Fiscal de la Federación, las del Título Octavo de la Ley Aduanera, así como también las señaladas en el Título IX de la Ley de Comercio Exterior, y las que tengan el carácter de leyes federales y leyes especiales.

Son. **ESTATALES** :

Las señaladas en el Título IV Capítulo I del Código Fiscal del Estado, en este caso es el Estado de Nuevo León.

Son. **MUNICIPALES** :

Las señaladas en el Título IV Capítulo I del Código Fiscal del Estado, en este caso es el Estado de Nuevo León.

Por último las infracciones son castigadas con multas, que es de manera pecunaria, y los delitos son castigadas con sanciones que son privativas de libertad, eso el como se utiliza en el Código Fiscal de la Federación y en el Código Fiscal del Estado en esta caso es el de Nuevo León; esto es que en estos ordenamientos las infracciones que son de carácter administrativo el castigo se le conoce como multa refiriéndose a un castigo económico, y los delitos como sanción que son de carácter penal o sea privación de la libertad.

En tanto en la Ley Aduanera, en el título de las infracciones primero mencionan que se aplicará las siguientes sanciones, pero ya que mencionan que la multa consiste en un porcentaje o cantidad establecida, aquí tambien se concluye que en este ordenamiento la infracción es administrativa, por lo tanto es una multa y esto es un castigo económico.

8.- Clasificación y finalidad de las multas y sanciones.

La sanción es la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica o sea es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal, esto es lo que dice Refugio Martínez acerca de la sanción.

Las sanciones se pueden clasificar:

1.- Tomando en cuenta la autoridad que la impone.

- a) En sanciones administrativas. Son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, como lo es la Secretaría de Comunicaciones y Transporte, Secretaria de Comercio y Fomento Industrial.
- b) En sanciones administrativas fiscales. Son las que impone las autoridades fiscales.
- c) Las sanciones judiciales. Son las que impone la autoridad judicial (Poder Judicial).

2.-Desde el punto de vista de su naturaleza.

- a) En sanciones Principales. Son las que existen por si mismas.
- b) En sanciones accesorias. Son las que existen como consecuencia de la infracción principal.

3.- Las sanciones principales se dividen también en :

- A) Sanciones pecunarias. Son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente, como la multa.
- B) Sanciones privativas de la libertad. Son las penas corporales, como la prisión.

4.- Las sanciones pecunarias se subdividen en :

- i) Multas. Son sanciones pecunarias impuestas por la autoridad por violación a las disposiciones fiscales, tenga o no como consecuencia de la evasión de créditos fiscales.

Estas a su vez se subdividen en.

- a) Multas fijas. son cantidades determinadas.
- b) Multas variables. Son de la que un mínimo y un máximo, según la gravedad de la infracción.
- ii) Recargos. Es un aumento que se aplica a una cantidad de dinero que debe pagarse.
- iii) Gastos de ejecución.
- iv) Indemnización. Cantidad de dinero o cosa que se entrega a alguien en concepto de daños o perjuicios que se le han ocasionado en su persona o en sus bienes.
- v) Confiscación de bienes. Sanción penal consistente en la privación de los bienes al delincente y su incorporación al patrimonio del Estado.

8.1.- Finalidad de las multas y sanciones.

Una de las finalidades sino que la más importante es la de evitar prácticas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo de carácter preventivo y a la vez represivo.

La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

Existe una finalidad para la sanción privativa de libertad, y esta es inflingir un castigo al contribuyente delincente. Hay que saber que no en todos los los países se reconoce la existencia del delito fiscal.

Con la introducción por parte del legislador de multas fijas obedeció al hecho de que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente infinidad de resoluciones no las fundaban y motivaban debidamente, sino que simplemente se concretaban a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida, omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; el monto de la multa iba en proporción a su situación económica.

El Derecho Penal consagra un principio que nos dice que no puede haber delito sin que previamente se tipifique como tal determinado hecho.

Mediante el convenio que celebró el Gobierno Federal y Estado de Nuevo León en materia fiscal, el Estado recibe incentivos por el cobro de las multas, así como verificar el número de contribuyentes, es importante que estos incentivos los recibe solo y solo sí cumplió con las metas establecidas.

A continuación me permito transcribir tres fracciones del presente convenio como un ejemplo de los incentivos que existen de la :

Sección III

De los incentivos económicos

Decimacuarta.- El estado percibirá por las actividades de administración fiscal que realice con motivo de este convenio, los siguientes incentivos:

I.- 100% del monto efectivamente pagado de los créditos determinados y que hayan quedado firmes en materia del impuesto al valor agregado y sus accesorios, con base en la acción fiscalizadora en dicho gravamen.

II.- 100% de las multas que él mismo imponga, efectivamente pagadas y hayan quedado firmes, así como los honorarios de notificación que se generen, por los requerimientos de solicitudes de inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes derivados de la realización de actos de verificación para mantener actualizado el padrón de contribuyentes.

III.- 100% de las multas efectivamente pagadas y que hayan quedado firmes, en materia del impuesto al valor agregado, de aquellos contribuyentes que no hayan presentado dictamen fiscal en materia de ese impuesto y dicha omisión haya sido descubierta por el Estado.

Estas son solamente algunas de las fracciones existentes en esta sección.

8.2 Actualización de sanciones.

Igualmente que la actualización de contribuciones, las sanciones deben de actualizarse debido al transcurso del tiempo; sin embargo existen para este caso dos formas de actualizar que son las siguientes:

a) La que se efectúa periódicamente, por parte de la SHCP, a las cantidades establecidas en cantidades determinadas y que publican periódicamente en el Diario Oficial de la Federación.

b) La que se efectúa en los términos del tercer párrafo del artículo 70 del CFF, cuando una vez impuestas a los contribuyentes, éstos no las cubren dentro del término de 45 días.

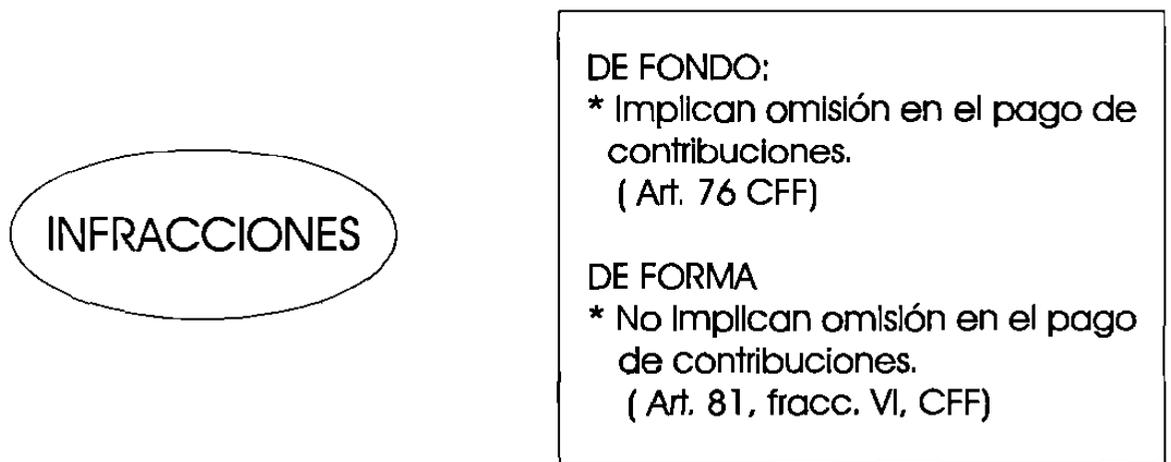
En el primer caso, el procedimiento a aplicarse es diferente según el tipo de infracción de la cual deriva. Es decir, ya sea de una infracción de fondo o de forma, considerando por éstas lo siguiente:

*** Infracciones de Fondo.**

Son aquellas que traen como consecuencia necesaria la omisión en el pago de un gravamen. Un ejemplo de ellas son las impuestas por el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 76 del CFF.

*** Infracciones de Forma.**

Aquellas que no implican la omisión en pago de contribuciones. Comúnmente se encuentran establecidas entre cantidades mínimas y máximas. Un ejemplo de éstas es la prevista en la fracción VI del artículo 81 del CFF, consistente en no presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.



Cuadro de la publicación de la Revista INDETEC titulado Actualización, Cálculo de Recargos y Pago en Parcialidades de Contribuciones Federales Coordinadas.

En cuanto a las sanciones por infracciones de fondo, su actualización se efectúa de manera simultánea a las contribuciones, en virtud de que representan un porcentaje de ellas.



DE FONDO:

- * Su actualización es el resultado de actualizar las contribuciones.

DE FORMA

- * Se actualiza semestralmente (Meses de Enero y Julio, Art. 70 CFF.)
- * La SHCP publicará los montos a más tardar el día 10 de los meses citados.

Cuadro de la publicación de la Revista INDETEC titulado Actualización, Cálculo de Recargos y Pago en Parcialidades de Contribuciones Federales Coordinadas.

Por último señalaré el procedimiento para la actualización de las multas que no fueron pagadas a tiempo :

- 1.- Obtención del período sujeto a actualización.
- 2.- Cálculo del factor de actualización.
- 3.- Aplicación del factor de actualización al monto de la multa omitida.
- 4.- Valor de la multa actualizada.

8.3 Procedimiento de selección de contribuyentes con obligaciones fiscales pendientes.

De acuerdo a investigación que efectue en la Dirección de la Tesorería General del Estado, obtuve información acerca de cual es el sistema de seleccionar a los contribuyentes que serán multados, específicamente se tome el tema de declaraciones omitidas de presentación o extemporáneas, uno de los motivos que ellos se les presentan frecuentemente que cuando un contribuyente llega a la institución bancaria le sellan la declaración, el banco tiene la obligación de informar a la Tesorería del Estado, de la existencia de esas declaraciones, el banco se tarda en informar o simplemente no informa a tiempo, es entonces cuando la Tesorería hace una verificación contra su padrón de contribuyentes y los faltantes a esta obligación se le emite un requerimiento de obligaciones omitidas.

Es entonces que cuando a un contribuyente recibe un requerimiento se debe presentar con la documentación necesaria y en el plazo establecido para su revisión, en caso de que si cumplió en los plazos que marca la ley para la presentación de las declaraciones el requerimiento será cancelado poniéndole un sello de cancelado, en caso contrario se procederá a cobrar las multas y gastos correspondientes.

Está facultad de comprobación que tiene el Estado nace de el Convenio de Coordinación Fiscal Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de diciembre de 1996, y publicado en el Periodico Oficial del Estado el día 20 de enero de 1997.

8.3.1 Caso práctico.Simulación de efectos financieros de las multas.

Simulación de efectos financieros de las multas.

Voy a efectuar una simulación de una persona física que obtuvo ingresos por honorarios.

Ingresos anuales.

Personas Morales.	25,715.	
Personas Físicas.	4,000.	
	<hr/>	
Total de Ingresos.		29,715.00
Impuestos por pagar		4,371.55
Retenciones pagadas		2,571.50
		<hr/>
Utilidad del Ejercicio.		27,914.95
Multas pagadas		3,533.00
		<hr/>
Utilidad del Ejercicio Actual.		24,381.95

La persona física presentó su declaración a tiempo, la cuál por un descuido se le olvido citar el Registro Federal de Contribuyentes, este se hizo acreedor a una multa por la cantidad de \$ 3,533.00 lo que representa un 12.66% de la utilidad del ejercicio antes de las multas.

En este caso la multa puede tener un efecto menor, cuando el ingreso es mayor, ya que se basa en un mínimo y un máximo, pero cuando se tratan de omisión de impuestos o de presentar declaración el efecto es más negativo ya que se basa en el impuesto que se dejó pagar y sobre este se aplican actualizaciones, recargos y un porcentaje que representa la multa, este valor puede hasta triplicarse del monto real.

8.3.2 Caso práctico de pago de multas de una persona moral.

La empresa REGO, S.A. de C.V. se dedica a la fabricación de persianas de para ventanas, el contador de la empresa no presentó la declaración anual y dejó de pagar impuestos correspondientes al periodo comprendido de Enero a Diciembre de 1997, por lo cual la Secretaría mando un requerimiento con fecha del 2 de agosto de 1998, en el cual al mismo tiempo le señalaron la multa a que estaba sujeta la compañía, esto con la idea de que el pago se efectuó a más tardar el 26 de agosto de 1998, a continuación presentó la forma en que se calcula el impuesto, además de la actualización, de los recargos y la multa:

Igresos acumulables.	1,367,000
(-) Deducciones autorizadas.	<u>745,000</u>
(=) Utilidad Fiscal.	622,000
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar.	<u>100,000</u>
(=) Resultado Fiscal	522,000
(*) Tasa de I.S.R.	<u>34%</u>
(=) Impuesto del ejercicio.	177,480

Por lo tanto el impuesto que tuvo que declarar y pagar a más tardar el 31 de marzo de 1998, fue de 177,480.

En el caso del IVA:

IVA Acumulable	205,050
IVA Deducible	<u>111,750</u>
IVA por pagar	93,300

Ahora bien, el contador tiene que calcular la actualización, así como también los recargos de la siguiente manera:

Para determinar el factor de actualización será el resultado de dividir:

$$FAC = \frac{\text{INPC del mes en que se paga la contribución}}{\text{INPC del mes en que se debió pagar la contribución}}$$

$$\text{FAC} = \frac{\text{INPC del mes de julio 1998}}{\text{INPC del mes de marzo 1998}}$$

$$\text{FAC} = \frac{253.5000}{243.9030}$$

$$\text{FAC} = 1.0393$$

Las tasa de recargos que se utilizan para este período son:

Marzo	.44 %
Abril	1.22 %
Mayo	2.31 %
Junio	2.45 %
Julio	2.54 %
Agosto	<u>2.25 %</u>
TOTAL	11.21 %

La multa por no presentar declaración y por cada contribución omitida es de :
\$25,000

DATOS PARA EL LLENADO EN LA DECLARACION ANUAL

IS R	177,480
I.A.	0
I V A	<u>93,300</u>
Suma de impuestos.	270,780
Parte actualizada .	<u>10,642</u>
Total de contribución actualizada	281,422
Total de recargos.	31,547
Multa	<u>25,000</u>
TOTAL A PAGAR	337,969

El no cumplir con las obligaciones fiscales a tiempo puede llevar de una utilidad que se tenía a una utilidad menor, esto representa un 24.81% de incremento en el pago de las contribuciones, por lo tanto entre más pase el tiempo el porcentaje se va a incrementar, por lo que se puede concluir que de la utilidad que se tenía se puede convertir en una pérdida y que el crédito fiscal cada vez sea imposible pagar.

9.- El delito fiscal ante las acciones de los contribuyentes.

Primeramente, el delito ha sido definido de manera breve como “ el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, definición contenida en el artículo 7o. del Código Penal Federal.

Por lo tanto, en materia fiscal, la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las que en ejercicio de dichas facultades encuentran determinada conducta que ha su juicio es constitutiva de delito y de ahí nace la potestad de una autoridad administrativa para iniciar el ejercicio de la acción penal en contra de determinado contribuyente.

De un acto administrativo, como lo puede ser una visita domiciliaria o una revisión de escritorio, o peor aún para el contribuyente que no cumplió, que la autoridad fiscal realice compulsas con los proveedores del contribuyente, nacerán determinadas discrepancias que pueden ser constitutivas de un delito tributario.

Para este tipo de delitos no existirá flagrancia, por lo que en el caso de que ocurra la comisión delictiva deberá presentarse una querrela ante el agente del Ministerio Público Federal, este deberá de iniciar las averiguaciones previas correspondientes y consignará ante el juez de Distrito para que emita una orden de aprehensión con el fin de que le sea presentado el presunto responsable de la comisión de dicho delito.

Para Alvaro Bunster existe flagrancia “ cuando el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo. No es pues una condición intrínseca del delito, sino una característica externa resultante de una relación circunstancial del delincuente con su hecho. Su presencia en el lugar del hecho y en el instante de su comisión es lo que hace la flagrancia”.

En conclusión, en materia fiscal los delitos de este carácter deben ser objeto de una investigación previa, con excepción del contrabando, y dicha investigación la realiza la autoridad administrativa como parte de un proceso administrativo que se convierte en proceso penal.

10.-El delito de contrabando.

Para comenzar con este tema es importante referirnos a los antecedentes históricos del contrabando.

10.1 Antecedentes históricos

En la antigüedad la palabra contrabando indicaba lo que realizaba contra un bando, o contra su propio bando.

La palabra contrabando viene del latín, *contra*, que significa frente a, contra; y del francés *ban*, que pasó al italiano como bando, edicto solemne. En español antiguo se significó la contravención de alguna cosa prohibida por bando publicado a voz de pregonero, en los lugares o sitios destinados para hacer público, lo que el príncipe quería que se observe o no se ejecute.

El contrabando surge en toda sociedad antigua en la que el soberano se reserva para sí el aprovechamiento de los beneficios en el manejo de las relaciones comerciales con otras naciones, afín a la naturaleza humana, se da la existencia de súbditos que tratan de evadir las disposiciones legales que regulan el tráfico comercial, para obtener un beneficio económico en su provecho particular.

Desde la invención del dinero por los fenicios hasta el establecimiento de la moneda como medio de cambio en las civilizaciones egipcia, griega y romana, surgen los medios en que los súbditos o ciudadanos burlan o tratan de burlar el control de la actividad económica por parte del Estado, así nace el contrabando.

En las aduanas de la antigua Roma se atribuyen al cuarto Rey Anco Marcio, quien las estableció en el Puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por el río Tíber. Es donde aquí se afirma que en este lugar se reglamentó el tributo que gravaría el comercio de importación y de exportación y que en homenaje a este puerto se le denominó "*Portorium*" (de portum-puerta).

Para Margarita Lomelí Cerezo, el "*Portorium*" tenía un triple aspecto: "de impuesto aduanal", porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; de "peaje" o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de "alcabala" o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella.

Se confiscaban también las mercancías que estaba prohibido exportar. Todos los objetos decomisados se vendían en subasta pública, pudiendo el antiguo propietario readquirirlos en ella. Además de los fraudes que consistían en la ocultación de mercancías ante la estación u oficina del *portorium*, existía un contrabando ejercido a mano armada, el que se reprimía por las armas, estableciendo pequeñas fortalezas y puestos militares en algunas regiones fronterizas.

Durante varios años han dicho que la corriente histórica que tiene mayor aceptación es la que afirma que el vocablo “Aduana”, proviene de la lengua árabe; En consecuencia desde su aparición en el foro histórico que les permitía controlar la entrada y salida de mercancías de su territorio.

Es importante destacar que su política aduanera se basó en una tendencia fiscalista o sea, en considerar los *ingresos* aduaneros con exclusivo carácter financiero.

En Francia, en época mas reciente, se reprimía al contrabando, en el Imperio Napoleónico el combate a este delito fue utilizado como instrumento de guerra en contra de Albión, al expresar: “ En 1810 se crearon cortes aduaneras que eran verdaderos tribunales especiales; las penas que eran aplicadas consistían en trabajos forzados, por lo menos durante diez años y con marca infamante; pena de muerte para los casos más graves; confiscación y quema de mercancías, este tipo de sanción se explicaba por la guerra de vida o muerte que sostuvo Napoleón en contra de Inglaterra, y como táctica bélica el gran Corso decretó el bloqueo continental para ahogar económicamente a Albión, pero este bloqueo no pudo llevarse a cabo con efectividad, precisamente por la acción del contrabando, veloces fragatas inglesas burlaron dicho bloqueo llevando mercancías de importación prohibida al continente y produjeron en su momento el rompimiento de la alianza de Francia con Suecia y Rusia, este acontecimiento marcó el fin del Imperio Napoleónico, ya que uno de los motivos que impulsó la invasión a Rusia, fue precisamente castigar a ese país por no haber respetado el bloqueo comercial continental, esta invasión ocasionó la primer gran derrota de un ejército considerado hasta entonces invencible.

Ahora bien, en el Derecho mexicano se legisló el control del tributo por los señores aztecas y después de la conquista española, en beneficio de la Corona.

La falta de registro de las mercancías que iban o venían de las Indias, aun cuando no se hubieran hecho descarga en tierra, se castigaba con la confiscación de todos los efectos, aplicándose al juez una sexta parte; de lo restante correspondía un tercio al denunciante y el resto a la real hacienda.

Por último, en la actualidad el contrabando de mercancía lícita provoca graves consecuencias, pues fomenta la *corrupción* e *inmoralidad* en una parte de la administración pública, el ejemplo al que más rápido se nos viene a la mente es el que existe en la ciudad de México, el cual se encuentra en el barrio del Tepito, en este lugar se realizan operaciones de comercio a plena luz del día, este sitio se encuentra ubicado a escasas

cinco cuadras de Palacio Nacional, ahí se venden artículos de importación, sin que entreguen facturas o notas de venta, es decir, son mercancías de contrabando.

El problema tiene raíces profundas que vienen desde la Colonia hasta nuestros días, el contubernio y desidia para combatir el delito de contrabando, que además de lesionar la planta productiva del país, da lugar existencia de una competencia desleal por parte de los “fayuqueros”, nombre típico con el que son conocidos los contrabandistas, en contra del comercio establecido y cautivo fiscalmente hablando, provoca una desviación de la moral entre la administración pública y los contribuyentes, al legalizar una actividad ilegal que perjudica a estos últimos y a la planta productiva del país.

10.2 El contrabando como delito

Ya se repasó algunos de los antecedentes históricos y acontecimientos más recientes del contrabando, ahora es importante ver algunas definiciones que nos dan algunos tratadistas en la materia; como la que nos expresa Carlos Anabalón Ramírez “contrabando es el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudieran corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos”.

Otro tratadista, Félix Jorge Silveyra entiende por contrabando “todo acto u omisión realizado o dejado de realizar por una persona física o ideal, en nombre propio o por otra, que trate de producir o produzca efectivamente la no intervención de la autoridad aduanera o que ésta intervenga defectuosamente o en forma incompleta y que tenga por fin la ejecución de operaciones en contra de las pertinentes disposiciones legales aduaneras, con el objeto de obtener un beneficio propio”.

El artículo 102 del Modelo del Código Tributario para América Latina establece que: “constituye contrabando toda acción u omisión en la entrada o salida de mercaderías que eludiendo la intervención de los funcionarios aduaneros o induciéndolos a error, viole las leyes establecidas por razones de orden público o perjudique la percepción de los tributos que deban recaudarse en ocasión de la operación”.

Para nuestro país la regulación del contrabando como delito sancionado con pena corporal está regulado en el Código Fiscal de la Federación vigente.

En este caso el Código está considerado como una ley especial atento a lo ordenado por el artículo 60. del Código Penal para el Distrito Federal, de aplicación federal, el cual permite que algunas leyes particulares regulen conductas antijurídicas.

Para poder entender mejor el párrafo anterior es importante transcribir lo que nos señala el artículo 60. del Código Penal para el Distrito Federal :

Art. 60.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un Tratado Internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del libro segundo.

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

La autoridad administrativa para que pueda proceder en contra de quien presuntamente haya cometido este delito tiene que seguir los siguientes requisitos:

1.- Formular una declaratoria de perjuicio sufrida por el fisco federal en los términos de la fracción II del artículo 92 del CFF.

2.- En los términos de la fracción III del artículo 92 del CFF:

Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por el que no deba pagarse impuestos y requieren de permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Una vez efectuada la declaratoria de perjuicio del daño pecuario que pudo sufrir el fisco federal, se formula querrela o denuncia, ante el agente del Ministerio Público Federal para iniciar el procedimiento penal.

En cuanto al tipo penal, el artículo 102 del C.F.F. establece :

Art. 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.

Este es un delito de acción en la conducta y consiste en introducir al país o sacar de él mercancías, es decir, que únicamente puede darse la comisión delictiva por la introducción o extracción de mercancías.

En la Ley Aduanera nos dan la definición de mercancías, la podemos encontrar en el artículo 2o., la que las define como “ los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.

Otra definición nos la mencionan en el artículo 747 del Código Civil para el Distrito Federal, que expresa : “Es todo género vendible, o cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o de venta, cosa mercantil destinada al cambio. En un sentido amplio es cosa mercantil todas las cosas que no estén excluidas del comercio”.

Los medios comisivos de este delito son:

a) Que la conducta se realice produciendo como resultado la omisión:

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

El contrabando implica la idea de una cosa dolosa, de mala fe, ya que tiende a un solo resultado, producido éste por medio de la introducción de mercancías al país, hechas con mala fe o engaños, se llegue a causar un perjuicio al fisco federal que dé como resultado la omisión total o parcial de los impuestos.

b) Que este resultado se realice por medio de la siguiente infracción:

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

En este punto, que para configurar el tipo delictivo requiere violarse una disposición administrativa en caso de que sea necesario el permiso de la autoridad administrativa correspondiente y que esta violación se refiera a la importación o exportación de mercancías sin el permiso de la autoridad competente, causando una merma al erario por medio de una acción voluntaria.

En el mismo artículo 102 del Código Fiscal de la Federación mencionan, que no se formulará declaratoria de perjuicio, en el ilícito de contrabando, si el monto de la omisión no excede de \$ 10,000.00 pesos o del 10% de los impuestos causados, el supuesto que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencias 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 haya sido correctamente manifestadas a la autoridad.

c) Por último, el tercer elemento requiere para la configuración del tipo, que la mercancía que se introduce o se extrae del país sea:

III.- De importación o exportación prohibida.

Es decir, existen mercancías que requieren de un permiso exclusivo de la autoridad aduanera, y otras que son clasificadas como prohibidas, es decir, ilegales, o las mercancías cuya entrada o salida del territorio nacional es prohibida, y podemos enfocar otra división en las mercancías ilícitas en su tráfico y posesión como armas y drogas.

Desde luego, los procesos para estos delitos podrán sobreseerse si así lo solicita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos o bien garantice debidamente los créditos fiscales. Esta petición podrá realizarse discrecionalmente hasta antes que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

10.3 Presunción del delito de contrabando.

La presunción es el resultado lógico que consiste en pasar un hecho conocido a otro desconocido. El hecho conocido se denomina indicio y de él se parte para establecer la presunción.

Las presunciones en el caso de contrabando son de carácter legal y admiten prueba en contrario o sea, son relativas o *juris-tantum*, siendo la prueba a cargo del inculpado.

De acuerdo al artículo 103 del Código Fiscal de la Federación determina que:

Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

I.- Se descubren mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

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

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

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

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

VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

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

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

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

El artículo 379 del Código de Procedimientos Civiles determina que: presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, la primera se llama legal y la segunda humana.

El artículo 380 del Código de Procedimientos Civiles dispone que hay presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley; y existe presunción humana cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

Del mismo ordenamiento en su artículo 382 establece que no se admite prueba en contra la presunción legal, cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso que la ley haya reservado el derecho de probar.

Las presunciones por sí mismas no configuran el delito de contrabando, sino que por sus circunstancias permiten deducirlo.

Sin embargo, algunas de las conductas que nuestro código establece como presunciones, son en realidad auténticos tipos del delito.

10.4 Sanciones para el delito de contrabando.

Las sanciones para este delito nos las enumera el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, en donde establece la pena de prisión con cuatro variantes para quienes resulten responsables de la comisión del mismo, y son :

El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I.- De tres a seis años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 100,000.00, respectivamente o , en su caso, la suma de ambas es de hasta \$ 150,000.00.

Para este caso el inculpado alcanzaría el beneficio de libertad bajo caución, ya que el término medio aritmético de la sanción no excede de cinco años.

II.- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$ 100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 150,000.00.

III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de sus 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.

Es decir, que se sanciona al infractor que importe o exporte mercancías prohibidas o restringidas por decreto del Ejecutivo en su uso de facultades especiales y de carácter urgente para el beneficio del país, con una penalidad que no le permite alcanzar el beneficio de la libertad bajo fianza.

IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente que no cuente con él.

Bien, pues estas sanciones son aplicables a los delitos de contrabando, asimilación de contrabando y al contrabando calificado, en sus diferentes modalidades y conductas.

Para terminar, el último párrafo del artículo mencionado, establece:

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.

Es decir la autoridad aduanera debe de calcular el monto del daño económico causado antes del contrabando, pues se debe de calcular el valor de las mercancías a precio de costo en el país en donde se adquirieron, no el valor en aduana de las mencionadas mercancías, en conformidad con la redacción del presente artículo.

10.5 Delito equiparable al contrabando.

A la figura de equiparación, recurre la doctrina cuando existen determinadas conductas que no cuentan con todos los elementos del delito genérico.

En el artículo 105 nos enumera diez fracciones refiriéndose a los actos que se asimilan al delito del contrabando, solamente voy a mencionar algunas fracciones del presente artículo.

Se sancionará con las mismas penas de contrabando quien:

- a) Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país o sin el permiso previo de la autoridad competente para los envases de las bebidas.*
- b) Tenga en su poder cualquier, título, mercancías extranjeras, que no sean para su uso personal, sin los documentos o los permisos previos o marbetes a que se refiere el párrafo anterior.*
- c) Ampare con la documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.*
- d) Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.*

10.6 Excusa absolutorias

No se impondrá sanción por las mercancías catalogadas como de uso personal.

En el artículo 106 del Código Fiscal de la Federación, nos menciona lo siguiente:

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) Cósmeticos, 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.*

En resumen en una segunda fracción del mismo precepto se menciona como se puede o debe comprobar la estancia legales el país de las mercancías extranjeras.

10.7 Delito de contrabando calificado.

Para comenzar voy a transcribir lo que Manuel Rivera Silva entiende “por calificativas deberán entenderse algunas circunstancias previstas por el legislador que recogen situaciones entrañadoras de una mayor malicia, perversidad o en general, un elemento significativo de mayor maldad e el proceder”.

De acuerdo con el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación:

Será delito de contrabando 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.

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

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 acumulación.

10.8 Encubrimiento de contrabando

El encubrimiento sugiere la idea de un acto posterior al del delito y con el propósito de beneficiar al delincuente, por parte de un tercero. El Código Fiscal al referirse al encubrimiento en el contrabando, lo mantiene como un grado de participación en el delito.

De acuerdo al artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo, acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito.

Esto es con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto de 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.

10.9 El contrabando en grado de tentativa.

Por tentativa se entiende a la ejecución o inejecución de actos encaminados a la realización de un delito, sino se consuma por actos independientes del querer del agente.

La Legislación Fiscal afirma que la tentativa de los delitos previstos en ese 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 a la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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 sí mismo delito.

10.10 El delito continuado.

Esto es cuando una conducta reiteradamente delictuosa puede lesionar el mismo bien tutelado por el derecho, si las acciones son múltiples, pero una sola lesión jurídica; estamos en presencia de un delito continuado.

El Código Fiscal establece por delito continuado la existencia de una pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Los elementos son:

- a) Pluralidad de conductas o hechos.
- b) Unidad de intención delictuosa.
- c) Identidad de disposición legal.

11. Delitos tributarios.

11.1 Elementos y características de la defraudación fiscal.

En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación nos mencionan quienes son los que cometen el delito de defraudación fiscal; quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal puede ser también calificado cuando ésta se origine por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se está obligado llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Se puede entender aquellas situaciones que, previstas en la ley penal y conocidas bajo la denominación de circunstancias agravantes, suponen un incremento de la punibilidad previstas por el legislador, generando, por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que en los estimados básicos, esto es lo que nos dice Gustavo Malo Camacho.

¿Que se entiende por acción típica?, es aquella conducta que se acomoda a la descripción objetiva, en este caso serían dos tipos de conductas como se daría la configuración del ilícito de la defraudación fiscal.

Se entiende por tipo, como la descripción abstracta que hace el legislador, en la ley penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito, estos elementos se dan por medio de una acción positiva, el uso de engaños para la consecución de un objetivo, o de una conducta omisiva, el aprovecharse de un error en que se encuentra el sujeto pasivo con una finalidad dolosa.

En el artículo 386 del Código Penal establece :

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

1020123781

En principio entendemos que cuerpo del delito, conocido ahora por la Carta Magna como elemento del tipo penal, es el contenido del “delito real”, que se encuentra dentro de los límites fijados por la definición de un “delito legal”, entendiendo a éste como la conceptualización que da la ley de los delitos en particular.

Dentro de la misma conducta encontramos la antijuricidad o ilicitud que significa contradicción entre el comportamiento y la norma. Existe, pues, una cultura que exige cierta conducta; la valora como admisible, y rechaza otra; la califica de ilícita, injusta, delictiva.

Por lo tanto, en este sentido las normas penales tenderán a la protección de los intereses de la comunidad, representada ésta por sus entes de gobierno, con el bien jurídico a proteger el patrimonio de la comunidad.

En este contexto de elementos subjetivos y objetivos de los ilícitos tributarios, hacen típica la figura en estudio, ya que es un delito que necesariamente debe ser patrimonial en perjuicio del Estado. La legislación actual tiene matices de incertidumbre para poder demostrar fuera de toda duda la existencia de tales delitos, pues el elemento volitivo o sea de voluntad es difícil demostrarlo.

Es importante saber cuales son los elementos necesarios para configurar la materialidad del cuerpo del delito, estos son los siguientes:

- a) Que el sujeto realice dos o más actos.
- b) Que esos actos consistan en el uso de engaños o el aprovechamiento de errores.
- c) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.
- d) Que la realización de esos actos tenga como único propósito el de obtener un beneficio indebido.
- e) Que ese beneficio indebido implique un perjuicio al fisco federal.

El delito por omisión, es la configuración de la conducta delictiva puede presentarse en actos de mera omisión, es decir, simplemente con no hacer se tipifica la conducta, ya que esta omisión está dirigida a la obtención de un resultado, la disminución del acervo imponible en perjuicio de erario.

En opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que debe tomarse en cuenta al configurarse la existencia del delito de fraude fiscal, el factor del tiempo, ya que el elemento delictivo para que se dé esta figura es de que el engaño o el aprovechamiento de error debe de ser previo, al alcance del beneficio indebido, cuantificado éste patrimonialmente.

Ahora bien, para encuadrar el tipo delictivo en el tiempo, debemos distinguir el momento en que se obtiene el lucro indebido, este no es tan sólo un ejercicio mental, sino que es el momento en que se puede determinar con precisión la comisión del ilícito, sin sancionar una ficción de la ley, como sería quererlar por utilidades presuntamente obtenidas y determinadas éstas por la autoridad hacendaria.

El contribuyente mediante el pago espontáneo, puede evitar el proceso penal, si hubiese omitido el pago de alguna contribución , sin que medie requerimiento alguno, la cantidad omitida más los recargos que hubiera casuado, esto viene expresado en el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código fiscal de la Federación, lo que hace referencia a una autodeterminación del contribuyente.

11.2 La defraudación fiscal equiparada.

La defraudación fiscal equiparable constituye una conducta delictiva diversa de la defraudación fiscal, esto es, no puede darse dos conductas diversas con un solo resultado. Las hipótesis descritas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación son conductas delictivas autónomas y por tanto deben ubicarse en la pluralidad de conductas y la pluralidad de resultados para poder decidir cuál es la conducta, la unidad de propósitos y la unidad o pluralidad de resultados producidos.

Las penalidades impuestas por la comisión del ilícito denominado defraudación fiscal equiparable, se sanciona con la misma penalidad de aquélla, en sus cuatro variantes, debiéndose comprobar debidamente el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad de los indiciados.

Ahora bien, es frecuente que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelle en contra de los presuntos evasores fiscales por los delitos de defraudación fiscal y algunas otras conductas llamadas de defraudación fiscal equiparada o asimilación a la defraudación fiscal, pero a pesar de que las conductas del infractor hayan sido varias, el resultado ha sido uno solo, la omisión de ingresos que se traduce en el resultado de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, situación que ya analizamos con anterioridad.

Entonces, la conducta en este ilícito es la siguiente :

- a) Que el contribuyente infractor consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas.
- b) Que dicho contribuyente declare ingresos menores a los realmente obtenidos.
- c) Declare ingresos acumulables menores a los determinados conforme a las leyes.

Así, la declaración toma el rango de ser un elemento probatorio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que la comisión del delito se probará al momento en que la autoridad hacendaria verifique la exactitud de la declaración y encuentre datos o elementos que demuestren que se hizo en forma que se define como alejada de la realidad, falaz, ilegal, con el propósito de obtener un lucro indebido.

10.3 Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

¿Qué es el Registro Federal de Contribuyentes?, es un preguntas que muchos nos hacemos, lo hemos visto, sabemos que sirve para poder expedir facturas que es lo más usual, pero más que eso es el mecanismo por medio por el cual la administración hacendaria ejerce las funciones de vigilancia y cumplimiento de los sujetos obligados, los cuales son inscritos en el padrón de contribuyentes.

Federico Quintana Aceves define el Registro Federal de Contribuyentes : “ Es un instrumento creado legalmente para efectos de control de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal. Para ello el legislador restringe la voluntad del contribuyente obligándolo a solicitar su inscripción en dicho registro y a presentar oportunamente avisos que permitan a la autoridad mantener actualizado ese registro para que su consulta sea confiable”.

En el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación nos expresan las sanciones que se impondrán si no cumplimos con los requisitos que marcan, se pueden mencionar entre otras la de omitir solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes, usar más de una clave del registro federal de contribuyentes, no presentar avisos de bajas cuando sea necesario, entre otras.

12. Diversos Delitos Fiscales Contables.

En este tema la mayoría de estos delitos son de naturaleza de infracciones de carácter administrativo, pero por la gravedad e intención de la conducta del infractor, la autoridad de hacienda determinó considerar estas infracciones en la categoría de delitos.

Estas sanciones no son penadas severamente, ya que la penalidad va de tres meses a tres años de prisión, lo que permite al indiciado, si es declarado con sujeción a proceso por un delito a esta categoría, alcanzar libertad bajo caución, operando nuevamente las reglas del curso de delitos, en el caso de ser querrellado por la presunta comisión de varios ilícitos fiscales.

12.1 De la omisión de presentar declaraciones.

En el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación nos expresan las sanciones que se impondrán a quienes cometan las infracciones de este artículo, que pueden ser de tres meses a tres años, de prisión.

Empiezo con la fracción primera:

I.- Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos años o más ejercicios fiscales.

Esta figura delictiva, únicamente se dará por la omisión de la presentación de las declaraciones anuales en dos o más ejercicios fiscales a que se estuviere obligado; es decir, se comete el delito por una abstención, el no hacer lo que se está obligado, pero si se presenta una declaración con errores o le faltan algunos datos, entonces esto originaría que puede darse una infracción administrativa, pero no a la comisión de un delito.

Las instituciones de crédito, son actualmente las oficinas autorizadas para presentar las declaraciones fiscales.

El término para computar el inicio de esta figura delictiva, se da a partir de la terminación de los plazos para presentar esta declaración, que es de los meses de enero a abril del año siguiente en que terminó el ejercicio fiscal, por lo que sólo a partir de la expiración de ese plazo comienza a correr el término para configurar la comisión por omisión en esta figura delictiva.

12.2 Cometidos por medio de sistemas contables.

Un delito relacionado para los contadores el siguiente:

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

Ahora bien, en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, nos determinan los pasos o reglas a seguir para las personas que están obligadas a llevar contabilidad de la empresa o persona física a efecto de dar a la autoridad fiscal una mayor facilidad de verificar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las operaciones fiscales son las tendentes al estricto cumplimiento de la presentación de declaraciones, formas de impuestos retenidos, forma en la que se determinó el impuesto.

Las operaciones y obligaciones sociales son las que se deben cumplir de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como recabar la autorización de los permisos necesarios para su constitución y funcionamiento.

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone que debe señalarse, en el caso de sociedades mercantiles, el nombre de la persona a quien se haya confiado la administración única, dirección o gerencia generales y presentar avisos como, el cambio de nombre, denominación o razón social, cambio de domicilio fiscal, cancelación del registro federal de contribuyentes, cambio de representante legal, entre otras.

12.3 Cometido por la destrucción de libros.

Esta figura delictiva es común entre contribuyentes que no presentan libros o registros de contabilidad :

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

La forma de tipificar el delito descrito en líneas que anteceden, inicia cuando el contribuyente actúa dolosamente por sí mismo o por interposición de otra, este delito es autónomo de cualquier otro que se presente, el resultado final es la inutilización total o parcial de los registros o sistemas contables, que impida la verificación por parte de las autoridades.

El artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala tres situaciones que configuran la tipicidad de esta figura delictiva, y son :

- 1.- Cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, los mismos deberán conservarse hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, respecto a las operaciones, actos o actividades consignados en dichos libros o registros deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración.

- 2.- Tratándose de destrucción o inutilización total, pérdida o robo de los libros registros o colecciones de hojas foliadas, el contribuyente deberá asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo pudiéndose realizar por concentración.
- 3.- En las situaciones a que se refiere los párrafos anteriores, el contribuyente deberá conservar, en su caso, el documento público en el que conste los hechos ocurridos, hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de la autoridades fiscales.

12.4 Por determinar falsamente las pérdidas.

Este delito se dá cuando obtenemos el resultado contable en resultado final de la declaración de un ejercicio fiscal , en el artículo 111 fracción IV nos dicen:

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

Por lo tanto este es un elemento que configura la comisión de otro delito, “ la defraudación fiscal”, ya que el contribuyente es el que determina su resultado fiscal o bien las pérdidas fiscales en su favor.

Diciéndolo en otras palabras, el resultado es la obtención de un beneficio indebido, la falsedad es usar el engaño para obtener determinados fines, el resultado típico, que es el lucro indebido.

Para Pina Vara falsedad es, “ la alteración o mutación de la verdad hecha con dolo en perjuicio de otro”.

Bien, basándonos con esta definición, esta falsedad hecha maliciosamente en perjuicio del fisco federal configura uno de los medios comisivos para obtener el resultado buscado, por lo que esta conducta no puede ser única y tipificada como delito autónomo, será agravante en la comisión de otro delito, conducta que deberá ser determinante para que el que juzgue sancione con más severidad.

12.5 Por omitir presentar declaraciones informativas de inversiones en paraísos fiscales.

Con una derivación de las medidas a combatir el lavado de dinero, productos de las actividades ilícitas, y para abatir la fuga de capitales, así como la defraudación fiscal, para 1997 se adiciónó la fracción V en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación.

Esta fracción es nueva y se refiere a la omisión de las declaraciones informativas, además aquí no existe omisión en pago de alguna contribución, sino que simplemente al omitir presentar la declaración informativa de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Estos paraísos fiscales son estados soberanos cuyo atractivo es el nulo o bajo cobro de contribuciones, característica que hace interesante a estos lugares para evadir, de alguna forma, el pago de contribuciones.

En resumen, el tipo penal de esta figura delictiva se compone por la omisión de la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de inversiones que se hubieren realizado en las jurisdicciones de baja imposición fiscal o paraísos fiscales, dichas declaraciones informativas deberán presentarse en el mes de febrero de cada año.

La reforma indica que el contribuyente deberá de acompañar a la declaración, los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso la documentación que sea necesaria. Si el contribuyente no presentará la declaración informativa dentro del plazo que marca la ley, entonces habrá incurrido en dicho delito.

12.6 Efectuados por depositarios e interventores por abuso de confianza.

Esta figura delictiva se da o se puede dar en un momento posterior al procedimiento administrativo de ejecución, cuando se ha dado un embargo de bienes, esta figura nos la sanciona el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el artículo 2516 del Código Civil, establece que el depósito es un contrato bilateral por el cual una persona llamada depositario se obliga hacia otra llamada depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que áquel le confía, y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante.

El comportamiento típico que se sanciona penalmente, de acuerdo con la redacción del tipo, sólo puede ser cometido por el depositario o por el interventor que haya sido designado por las autoridades fiscales como tales.

Es importante definir la figura del interventor, es una figura jurídica designada en los juicios sucesorios para vigilar la actuación del albacea, o bien, dentro del derecho que regula las quiebras de las sociedades mercantiles o personas físicas, la intervención es el órgano encargado de representar los intereses de los acreedores, los que son nombrados provisionalmente por el juez en la sentencia declarativa de la quiebra regulado en la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Por lo tanto, entendemos que la figura del depositario o interventor en materia fiscal es la tercera persona ajena al procedimiento administrativo que tiene a su cargo la custodia de bienes muebles o inmuebles, designada por la autoridad hacendaria, a efecto

de mantener en buen estado y conservación los bienes designados para garantizar el interés del fisco federal, en los casos en que debe hacerse este nombramiento.

Y por abuso de confianza es un delito en contra del patrimonio, el Código Penal Federal dispone que “ hay abuso de confianza cuando una persona, con perjuicio de un tercero, dispone para sí o para otro de una cantidad de dinero, de un documento o de cualquier otra cosa ajena mueble, de la cual se le ha transmitido la tenencia, pero no la propiedad”.

El depositario que oculte los bienes ésta cometiendo un delito por acción, la ocultación de los bienes que le han sido confiados a su custodia por medio de engaños tendentes a defraudar al fisco mediante una acción que esconde, oculta, impide que sea vista una cosa, disfraza la verdad con el propósito de causar un daño, merma al erario.

El no poner los bienes que le confiarion a disposición de autoridad fiscal cuando ésta lo requiere, representa, asimismo, una conducta engañosa y dolosa, típica, ya que se supone que el infractor hizo uso para sí sin causa ni derecho de bienes que no le pertenecían. La penalidad se rige por las reglas de la cuantía del daño causado al fisco federal.

12.7 Por la alteración o destrucción de los sellos fiscales.

El el Derecho penal tributario existe como medio de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en favor de las autoridades fiscales los aparatos, sellos o marcas oficiales colocados con fines de control; de las sanciones de este tipo de delito nos mencionan en el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación.

En este delito se alcanza el beneficio de la libertad bajo caución, siempre y cuando se haya cometido únicamente esta figura delictiva, que implica los elementos de la intencionalidad y punibilidad, al ser requerido la conducta dolosa del agente infractor, conducta que debe recaer sobre los agentes externos representados sobre cualquier aparato de control, sellos o marcas que tengan carácter oficial y hayan sido colocados por la autoridad fiscal en forma de etiqueta a fin de asegurar la legitimidad y control sobre ciertos documentos, papeles, archivos, productos, etcétera, con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Este delito anteriormente sancionaba conductas como el rompimiento de sellos colocados por la autoridad judicial o administrativa , en el caso de colocación de estos sellos en la documentación de una empresa, o bien en los casos relacionados con la elaboración de alcoholes, aguardientes, mieles incristalizables y otros productos similares, establecidos en forma générica.

Se entiende que este tipo penal fue creado con la idea de proteger los instrumentos o elementos con los cuales Hacienda pueda llevar a cabo su función de control y vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El tipo delictivo fue ampliado en el año de 1992 cuando al considerarse que comete de igual forma este delito quien en forma dolosa altere o destruya las máquinas registradoras de comprobación fiscal, llamadas de operación en caja en las oficinas recaudadoras, o bien para efectos de control aduanero, tengan en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los venda sin autorización.

12.8 Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

Estas conductas ilícitas son sancionadas por en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 115.

Las mercancías en depósito deben conservarse en recintos autorizados ante la aduana fiscal correspondiente, la cual presta los servicios de almacenaje, análisis de laboratorio y vigilancia.

Siguiendo hablando de este delito, se sanciona el comportamiento de robo o destrucción de aquellas mercancías que se encuentren en el recinto fiscal o en el fiscalizado.

El apoderamiento de las mercancías implica un comportamiento propio y activo de desplazamiento físico de la mercancía del lugar específico donde debe permanecer, al dominio del autor, o también se considera como típico la destrucción de dicha mercancía.

Por lo tanto, para configurar el cuerpo de este delito, el apoderamiento de cosa ajena debe hacerse exclusivamente dentro del recinto fiscal o fiscalizado, deberá comunicarse el monto del daño patrimonial para calificar la gravedad del delito.

Para determinar el momento de consumación del tipo de robo, se debe cuestionar antes si el desplazamiento físico de las mercancías objeto del tipo debe realizarse hacia afuera del espacio sobre el que se proyecta el poder de conservación de la mercancía, esto es, si debe salir o no del recinto fiscal o fiscalizado. Es aquí donde tienen especial cabida las tesis que se han formulado para determinar el momento consumativo del delito de robo.

Por último, se considera de igual gravedad la destrucción o daños de dichas mercancías cometido en forma dolosa, es decir, intencionalmente, con el propósito o a sabiendas del daño que se va a causar, del resultado que desee producirse e igualmente debe configurarse esta variante delictiva del deterioro o destrucción de las mercancías dentro de los recintos fiscales autorizados y determinados como tales por las autoridades hacendarias en los términos de ley.

En conclusión de todos los diferentes y diversos tipos de delitos fiscales existentes, lo importante de todo estos es conocer que podemos ser cualquiera de nosotros, los próximos contribuyentes que estemos en una situación de estas sino no hacemos las cosas conforme a derecho.

12.9 Caso práctico de infracciones y sanciones por motivo de una importación.

La empresa Publicidad Electrónica, S.A. de C.V. importó una pantalla electrónica, mediante un apoderado aduanal, marca VISIONTECH, modelo VT1696 en medidas de 4.2 pies por 18.75 pies, pesa 2,500 kgs. el valor en aduana de la pantalla es de \$ 28,604.00 Dls. a un tipo de cambio de \$10.10 por dólar. Ellos fueron sancionados por cometer el error de equivocarse en la fracción arancelaria, la tasa advalorem que utilizaron fue del 7%.

El cálculo que ellos realizaron incorrectamente es :

Valor Normal en pesos.	\$ 288,900.00	
ADVALOREM (impuesto).		\$ 20,223.00
I.V.A. (impuesto)		\$ 46,715.00
D.T.A.		\$ 2,311.00
Flete.	\$ 3,450.00	
Total de impuestos		\$ 69,249.00

Ahora bien este es el cálculo correcto, utilizando la fracción arancelaria 940560-01 de tableros electrónicos a una tasa advalorem del 10% :

Valor Normal en pesos.	\$ 288,900.00	
ADVALOREM (impuesto).		\$ 28,890.00
I.V.A. (impuesto)		\$ 48,015.00
D.T.A.		\$ 2,311.00
Flete.	\$ 3,450.00	
Total de impuestos.		\$ 79,216.00

Ya que se tiene los dos cálculos a que verificar las diferencias para poder calcular la multa de acuerdo al artículo 199 fracción I de la Ley Aduanera, de acuerdo a éste problema el porcentaje de la sanción que se va a aplicar es del 66% sobre el monto del impuesto omitido, por aplicar una fracción arancelaria que no le correspondía.

1er. Cálculo	\$ 69,249.00
2o. Cálculo	<u>\$ 79,216.00</u>
Diferencia	\$ (9,967.00)

Cálculo de la multa:

Cantidad omitida	9,967.00	
Por porcentaje en L.A.	<u>66%</u>	
= Sanción a pagar.	6,578.22	= \$ 6,578.00

Pago total de Impuesto omitido y sanción.

\$9,967.00
+
<u>\$6,578.00</u>
\$16,545.00

En conclusión por cometer el error de no aplicar correctamente la fracción arancelaria se tuvo que pagar \$ 6,578.00 de multa.

13. Delito por abuso de autoridad.

Decidí tratar este tema aparte de los demás delitos, el motivo de mi decisión fue de que se trata de delitos cometidos por funcionarios y servidores públicos, principalmente su función es la de fiscalizar, son los encargados de poner orden.

Así pues, el comportamiento usado pero prohibido consiste exclusivamente en que el servidor público ordene o practique visitas domiciliarias o embargos sin que exista mandato escrito de autoridad competente. Es por eso que en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación nos mencionan cuales son las sanciones para los servidores públicos que ordenen o practiquen embargos sin mandato escrito por la autoridad fiscal competente.

Por lo tanto, se pretende que con estas medidas no se cometan excesos en la función que les compete exclusivamente a ciertas autoridades fiscales. Por ello, no cualquier funcionario o servidor público de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultado para ordenar o practicar visitas domiciliarias o embargos.

El concepto de servidor público, lo tiene la persona física que presta sus servicios profesionales a través de un sueldo o salario, en laguna dependencia de la administración pública, con el objeto de coadyuvar a la buena marcha de la misma, y tiene la representatividad de un órgano del Estado en el ejercicio de las funciones de éste.

Olga Hernández dice: “Tomando en consideración que los funcionarios públicos al iniciar sus servicios ante el Estado tiene deberes y obligaciones que cumplir, así el artículo 128 de la Constitución ordena que sin excepción alguna todo funcionario público, antes de tomar posesión de su cargo, debe rendir la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen”.

La sanción por este delito especial, tiene el carácter de ser más benéfica para el infractor que no se servidor público, ya que la sanción penal le permite obtener su libertad bajo caución mientras dure el proceso penal, y si la sanción es baja, puede aún permutar la pena de prisión con multa administrativa.

El notable cambio en la política de fiscalización ha permitido a muchos de estos servidores públicos actuar bajo sus propias decisiones y criterios, violando esta disposición, o en muchos casos subsanándola después de iniciadas las facultades de comprobación, pero la culpa recae en gran medida en los contribuyentes, en ese temor o ignorancia a hacer valer sus medios de defensa en contra de actos de autoridad ilegales o viciados de origen.

Se puede mencionar otro tipo de figura delictiva, la cual corresponde a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugares distintos de los recintos fiscales autorizados.

Pues bien, los recintos fiscales son los lugares habilitados por la autoridad fiscal para el almacenamiento, manejo, control, custodia y despacho de mercancías sujetas al pago de alguna contribución o aranceles en tránsito interno y controlados por las autoridades hacendarias con las facultades expresas determinadas en ley.

13.1 Delitos por amenazas de los servidores públicos.

Otra adición es la que nos dan en el artículo 114-A del Código Fiscal de la Federación, que sancionan a los servidores públicos que amenacen a un contribuyente, al representante legal de dicho contribuyente o al dependiente del mismo con iniciar un proceso penal, dicha sanción va de uno a cinco años de prisión.

Es importante entender el concepto de amenaza, es dar entender con actos o palabras que se requiere hacer un mal a otro.

En el Código Penal actual en su artículo 282, nos dan dos formas específicas de amenazas.

- 1) Cuando se amenace a otro, de cualquier modo, con causarle un mal en su persona, en su honor o en sus derechos, o en la persona, o bienes o derechos de alguien con quien esté ligado con vínculo.
- 2) Cuando el que por amenazas de cualquier género trate de impedir que otro ejecute lo que tiene derecho de hacer.

Eugenio Cuello Calón, nos dice “ el derecho que tienen todos los hombres a sentirse seguros y tranquilos; su confianza en la potencia protectora del orden jurídico, que es la seguridad”.

En resumen, este tipo de delito apareció de una situación que por desgracia se presentaba muy a menudo, abuso de poder y la ignorancia de los contribuyentes de sentirse intimidados ante la autoridad fiscal y sentir un temor atávico de encontrarse en falta, además de la muy mexicana conducta de tratar de arreglar su problema fuera de las instancias legales.

Así pues, algunos servidores malos abusaron de esta conducta de los nacionales, pero fueron tantas la quejas y demasiados abusos que fue necesario frenar a estas personas al grado que la reformas en 1996 fueron en el sentido de que las autoridades ya no podían secuestrar la contabilidad de los contribuyentes, práctica muy común, se formuló la carta de los derechos del contribuyente auditado, a efecto de que éste pudiera conocer sus derechos y no se encontrara en estado de indefensión completa frente a los visitados.

Ahora bien, un visitador no tiene la facultad para iniciar la querrela, esta medida corresponde a otros organismos de las autoridades fiscales y el ejercicio de la acción penal corresponde al representante social previa formulación de la declaratoria de perjuicio y querrela presentada por la parte ofendida, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

14.- De la responsabilidades administrativas y penales.

De acuerdo con nuestro derecho tributario positivo las calidades de sujeto, deudor y responsable de un crédito fiscal se confunden, es decir, corresponden a la misma persona, para el Derecho Privado la responsabilidad es la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro cualquier pérdida o daño que se hubiere causado a un tercero.

Como se puede distinguir que el Derecho Privado la responsabilidad está ligada al daño por uno mismo o por otra persona que en cierta forma depende de uno, o por una cosa.

Hay diversos tipos de responsabilidades que son :

- 1) Responsabilidad directa.
- 2) Responsabilidad substituta.
- 3) Responsabilidad solidaria.
- 4) Responsabilidad objetiva.

Ahora bien, la responsabilidad directa es la que tiene la persona cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que se encuentran en la situación que da nacimiento al crédito fiscal. Los contribuyentes son los responsables directo del pago de las contribuciones.

Para la doctrina, responsabilidad substituta es la que se presenta cuando un tercero se obliga para con el fisco por el responsable directo.

La responsabilidad solidaria es la que establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron. Los responsables solidarios se encuentran determinados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, entre los que destacan las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, las que tengan conferida la dirección general.

Y por último, se encuentra la responsabilidad objetiva esta se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto.

14.1 De las responsabilidades administrativa, civil y penal de los contadores y dictaminadores.

Tanto los contadores como los dictaminadores son responsables solidarios de los contribuyentes, ya que ellos son los encargados de llevar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y en su caso de dar una opinión sobre los estados financieros y la situación fiscal del contribuyente.

La autoridad fiscal consiente de la función de los contadores como de los dictaminadores, se ha dado a la tarea de regular, sancionar y penalizar todas las acciones que estos hagan en contra de la recaudación de las contribuciones, enumerando en el Código Fiscal de la Federación una serie de multas y sanciones para tratar de minimizar o eliminar la evasión de impuestos.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación da la facultad de comprobación a la autoridad fiscal, más adelante daré una explicación más detallada al respecto.

La primera sanción administrativa en que los contadores pueden incurrir se deriva del artículo 44 del mismo ordenamiento, en su segundo párrafo, y establece que cuando exista peligro de que el visitado se ausente, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Esta es una sanción, incluso si la contabilidad se encuentra en manos de terceros relacionados con el contribuyente, como sería el caso del contador.

Las infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad y los comprobantes del mismo, así como sus sanciones, se encuentran establecidas en los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación.

La procedencia de las sanciones administrativas para los contadores públicos, dependerá si son internos o externos, si son internos las multas se dirigirán contra el contribuyente, éste podrá sancionar con el despido al contador en determinados casos.

Pero si el contador es externo, la autoridad fiscal puede requerirlo, en este caso, la sanción será en contra del tercero relacionado con el contribuyente que no facilitó las facultades de comprobación.

Bien, las responsabilidades o las obligaciones de los dictaminadores son las siguientes:

- * Formular el dictamen de acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- * Formular el dictamen con las normas de auditoría.

* Que el contador público autorizado emita su dictamen.

* Que junto al dictamen rinda un informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, señalando bajo protesta de decir verdad.

Si las autoridades fiscales revisan la documentación que les proporcionaron los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionados y encuentran discrepancias entre lo manifestado por el contribuyente y avalado por el dictaminador, pueden aplicar sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Existen como sanciones a los dictaminadores:

1.- Las amonestaciones, estas proceden cuando :

A) Se presenta información incompleta.

B) No se formule el dictamen fiscal.

C) No aplique procedimientos de auditoría.

D) La información del dictamen, cuando se presentan en discos magnéticos no coincidan en dos tantos una con la otra.

2.- La suspensión provisional, procede cuando:

A) Si el contador no formula el dictamen de conformidad con el reglamento.

B) Si acumula tres amonestaciones, en este caso la suspensión tendrá un máximo de un año.

C) Si no exhibe papeles de trabajo que elaboró cuando sea requerido.

D) Si el dictaminador se encuentra sujeto a proceso por la comisión de un delito fiscal o de un delito intencional sancionado con la pena corporal.

La suspensión no es una sanción definitiva ya que va de un mínimo hasta dos años como máximo, sólo en el caso de reincidencia por parte del dictaminador, procedería a la cancelación definitiva del registro, lo que impediría a éste volver a efectuar un dictamen en las condiciones autorizadas por la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público.

Ignacio Galindo define responsabilidad civil como “ la obligación de soportar la reacción del ordenamiento jurídico frente al hecho dañoso, o como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no dañar a nadie”.

Una de las diversas responsabilidades a que podemos sujetarnos los contadores son las del contrato de mandato, y que el Código Civil describe, que el mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga, de acuerdo al artículo 2546 del mencionado ordenamiento.

Si el contador público o el dictaminador ofrece sus servicios al público y reciben una contabilidad de cualquier contribuyente, si no se rehúsan en forma expresa a llevar dicha contabilidad en los términos de tres días, se entenderá que son mandantes del contribuyente para los efectos legales que procedan.

Otra forma, es la prestación de servicios profesionales pueden establecerse mediante un contrato entre las partes, es decir, el contribuyente contrata los servicios profesionales de un contador a efecto de que éste lleve su contabilidad y cumpla sus obligaciones formales, como elaborar y presentar las declaraciones del contribuyente, avisos que se requieran, entre otras cosas.

En el caso de contadores públicos internos que dependen directamente de la empresa o del contribuyente como persona física, las responsabilidades de los contadores se diluyen al ser empleados sujetos a la obediencia jerárquica de los empleadores.

Así pues, en materia de responsabilidad civil, el contador público o el dictaminador pueden responder ante sus clientes, en este caso, los contribuyentes por:

- 1) Negligencia.
- 2) Dolo.
- 3) Impericia.

Voy a describir brevemente cada uno de ellos, empezando por la negligencia que es el descuido, omisión o la falta de aplicación; el dolo es la voluntad, apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta descrita; y por impericia , es el sinónimo de culpa, puede entenderse como la imputación personal de responsabilidad, la falta de observación, atención, cuidado o vigilancia y en la materia jurídica se liga al concepto cuasi delito.

15. Recurso administrativo.

Bien, los actos de la administración pública deben estar fundamentados en leyes tales que resistan un análisis frente a la Constitución, o en otros términos, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en legalidad de sus actos.

Cuando se está frente a una decisión administrativa con cuyo contenido existe desacuerdo, debe precisarse de inmediato cuál es el camino legal para impugnarla: juicio ante un tribunal administrativo o ante un tribunal judicial.

Así pues, el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.

A pesar, de que este recurso tiene sus partidarios también tiene sus fuertes impugnadores, es por eso que hay que ver sus ventajas y desventajas.

15.1 Ventajas del recurso administrativo.

Como ventajas podríamos tener que :

Permite a la autoridad administrativa conocer, en la inconformidad, de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley, que quizá no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal.

También el particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.

Al actuar el recurso como *cedazo*, se depuran los casos para la defensa y se evita, además, un recargo a las labores de los tribunales.

15.2 Desventajas del recurso administrativo.

Como desventajas, se señalan :

Muchos funcionarios de la administración piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma, como consecuencia, el contribuyente considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa.

Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo se sabe, de antemano, que la resolución reclamada será confirmada.

El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar, lo más posible, la solución del caso.

Por las ventajas que se han señalado, el recurso administrativo es importante y cubre una función social, sin embargo, mientras subsistan las críticas que se le han enderezado y ellas se comprueben en la mayoría de los casos, se irá desnaturalizando cada día más el recurso administrativo, hasta convertirse en un lastre que impida lograr justicia administrativa expedita.

15.3 Características de la Resolución.

Hasta el año de 1928, los Tribunales Judiciales Federales no admitían la constitucionalidad de los medios de defensa que contra actos de la administración pública se hiciesen valer ante la misma administración pública.

La sola existencia de una resolución administrativa expedida en contra de un particular, no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo, sino que ella debe reunir ciertas características para que, dándose, sea una resolución impugnabile mediante el recurso administrativo. Las características que de reunir dicha resolución, son:

1.- Que sea definitiva.

Una resolución administrativa es definitiva cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí modificar su propia resolución.

2.- Que sea personal y concreta.

El recurso administrativo no procede contra resoluciones impersonales en virtud de que una resolución de este tipo no puede deparar perjuicios inmediatos o concretos sino hasta su aplicación, que es cuando con apoyo en ella se expida una resolución a cargo de determinado contribuyente.

3.- Que cause agravio.

Que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es común observar en las autoridades hacendarias el criterio de que sólo puede agotar el recurso el particular que dio origen al crédito que se reclama y no por los terceros que por distintas causas entran en la relación jurídica tributaria o poseen un interés.

4.- Que conste por escrito.

De establecerse que el recurso administrativo sólo procede en contra de resoluciones escritas, tenemos que, si de resolverse en forma desfavorable una petición formulada por un particular hay que agotar en seguida un recurso administrativo obligatorio, puede evitarse este último impugnando el silencio de la autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

5.- Que sea nueva.

Significa que lo que ella resuelve alude a hechos que no han sido consentidos, expresa o tácitamente, o que no ha sido materia del recurso administrativo, o que no ha sido materia de juicio, materia de un recurso especial.

Respecto al recurso de revocación el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación no señala ante que autoridad debe hacerse valer; el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 126 señala que debe hacerse valer ante la oficina ejecutora por quienes hayan sido afectados por el procedimiento, pero sin señalar que autoridad la resolverá, y el de nulidad de notificaciones, sin ser ya un recurso, el artículo 129 indica como debe expresarse cuando hay falta de notificación o la notificación es ilegal.

Se sostiene con frecuencia, que agotar un recurso administrativo no tiene mayor importancia, porque el escrito de *inconformidad* no tiene que ajustarse, en su presentación, a las formalidades que debe llenar un escrito de demanda que se presenta ante un tribunal.

15. Proceso penal fiscal

Ahora bien, explicaré los pasos de este proceso, como es la declaración preparatoria, así como las diferentes pruebas, los diferentes tipos de sentencia.

Es importante dar una revisión de los pasos que se llevan antes de iniciar el procedimiento penal fiscal.

Esto es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe cumplir con los requisitos necesarios para iniciarlo. El primero de ellos se encuentra establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en forma general en el expresan, que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declare que el Fisco Federal a sufrido o pudo sufrir perjuicio en artículos 102 y 115 del mismo ordenamiento, así como en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Las autoridades hacendarias, como todo ente de gobierno, la conforman personas físicas, con atributos y funciones que les son otorgadas en el ordenamiento jurídico correspondiente, esto es por Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que en su artículo 55 define las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

V.- Proponer a las autoridades que correspondan de la Secretaría, asuntos en los que se debe formular declaratoria de que el Fisco ha sufrido perjuicio o querrela por considerarse que respecto de los mismos se cometió un delito fiscal; presentar denuncia de hechos ante el ministerio público federal; así como establecer las políticas para determinar esos asuntos.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de Hacienda, la declaratoria de perjuicio únicamente puede hacerla la Procuraduría Fiscal de la Federación por medio de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones o, en su caso, la Dirección de Asuntos Fiscales, dependiente de la Subprocuraduría, por los delitos marcados en los numerales que son los del contrabando y robo de mercancías en recintos autorizados.

Para determinar si existe un ilícito tributario se debe seguir el siguiente procedimiento de conformidad con lo que dispone el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de Hacienda, este debe ser como sigue:

* Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de un determinado contribuyente, para los cual Hacienda ejecutará las facultades de verificación correspondiente.

* Si Hacienda determina que existe una posibilidad de comisión de un delito, por medio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, determinar el perjuicio fiscal causado o que se pudo causar al fisco federal. Este es un trámite de carácter interno, pero va a tener trascendencia al convertirse en prueba pública.

* La Administración General de Auditoría Fiscal Federal deberá comunicar por escrito a la Procuraduría Fiscal de la Federación, o al procurador Fiscal de la Federación, presentar la querrela o denuncia correspondiente ante la Procuraduría General de la República.

* La agencia del Ministerio Público Federal, titular de la unidad especializada en delitos fiscales y de banca, es la dependencia encargada de iniciar el ejercicio de la acción penal, en contra del contribuyente que se presume haya cometido la comisión de un ilícito de naturaleza tributaria.

* Dentro del proceso penal, por delitos tributarios, el juzgador, para normar su criterio, tiene a la mano pruebas de naturaleza administrativa, cuando no únicamente, pruebas documentales públicas y de este modo se convierte, quiera o no, en juzgador de un proceso de carácter administrativo.

16.1 Los objetivos y funciones de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.

Asimismo no está de mas saber cuales son los objetivos y las funciones de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y son:

Objetivo

Formular el requisito de procedibilidad exigido por el Código Fiscal de la Federación u otras leyes, por los ilícitos materia de su competencia y controlar los procedimientos penales que se deriven de los mismos.

Funciones

Investigar la comisión de delitos fiscales, los cometidos por servidores públicos de la Secretaría y de los que tenga conocimiento.

Formular las declaratorias de perjuicio, denuncias o querellas correspondientes y solicitar el sobreseimiento de los procesos penales cuando proceda.

Formular las denuncias o querellas ante el Ministerio Público de aquellos hechos en que la Secretaría resulte ofendida o tenga interés o conocimiento.

Formular las peticiones o querellas por los ilícitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, de organizaciones y actividades auxiliares del crédito, el mercado de valores y el Sistema de Ahorro para el Retiro.

Participar en la formulación y ejecución de convenios o tratados relacionados con el delito a que se refiere el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Coordinar con las autoridades fiscales competentes la práctica de actos de fiscalización necesarios para el ejercicio de las facultades relacionadas con el delito previsto en el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Coadyuvar en los procesos penales en que la Secretaría resulte ofendida o tenga interés y efectuar su seguimiento.

Evaluar las causas que originen las conductas delictivas en materia de la competencia de la Secretaría.

Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios para la obtención de la información.

Fungir como enlace entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las diversas dependencias y entidades del Ejecutivo Federal o unidades de los organismos internacionales en los asuntos de su competencia.

Resolver los asuntos que las disposiciones legales aplicables a la materia de crimen organizado, delitos fiscales y delitos de los servidores públicos, atribuyan a la Secretaría, siempre y cuando no formen parte de las facultades indelegables del Secretario.

16.1.1 Publicación original en prensa nacional acerca de querella presentada.

País 3 de Marzo de 1997 El Nacional

HACIENDA PRESENTO QUERRELLA JUDICIAL

Ordenan aprehender al presidente de Iusacell, Carlos Peralta, por fraude fiscal GERARDO RESENDIZ. El juez Segundo de Distrito en Materia Penal en el Distrito Federal, libró orden de aprehensión contra Carlos Peralta Quintero, presidente del Consejo de Administración de Iusacell, bajo los cargos de defraudación fiscal y su equiparable.

Ello, luego de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHyCP) presentó formal querrella ante la Procuraduría General de la República (PGR). Lo anterior fue dado a conocer en un comunicado conjunto por parte de la PGR y la SHyCP, donde se señala que el citado juez determinó conceder la orden de aprehensión, una vez analizadas y valoradas las pruebas aportadas por los querellantes.

Refiere que mediante la visita fiscal se detectó que en los ejercicios de 1992 a 1995, Carlos Peralta Quintero declaró ingresos menores a los realmente percibidos. Dichos ingresos, agrega el

comunicado fueron depositados en diversas cuentas bancarias de inversión, tanto nacionales como extranjeras, mismas que le reportaron intereses y ganancia cambiaria, por lo cual no pagó impuesto, causándole un perjuicio al fisco por 11 millones 722 mil 873 pesos, que con actualización y recargos ascienden a 40 millones de pesos.

Se especifica que dichos ingresos le fueron determinados toda vez que no aclaró el origen ni desvirtuó con documentación comprobatoria que los depósitos efectuados en sus cuentas no fueran ingresos o que por ellos ya se hubiera pagado el impuesto respectivo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público informó que continuará con el programa intensivo de revisiones fiscales para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta y en otras contribuciones, poniendo especial interés en lo que se refiere a pagos provisionales. Al mismo tiempo, la SHyCP rechazó esta clase de hechos; sobre todo, dijo, cuando se realizan esfuerzos de simplificación y se otorgan facilidades para que los contribuyentes corrijan su situación fiscal, y eviten ser sancionados, tal y como lo contempla la ley en la materia.

A su vez, la PGR reiteró su convicción de prestar colaboración eficaz con otras instituciones del Ejecutivo federal.

16.2 Función persecutoria del Ministerio Público Federal.

El artículo 21 de la Constitución federal establece “ la imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delito incumbe al ministerio público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél...”.

Para Héctor Fix-Zamudio el agente del ministerio público es “ la institución unitaria y jerárquica dependiente del organismo ejecutivo, que posee como funciones esenciales las de persecución de los delitos y el ejercicio de la acción penal”.

De las funciones de la Procuraduría General de la República más importantes, son dos las que cabe mencionar y que son establecidas en el artículo en el artículo 2o. de la Ley Orgánica el la Procuraduría y son:

- 1.- Intervenir ante las autoridades judiciales en todos los negocios en que la Federación sea parte.
- 2.- Perseguir los delitos del orden federal.

La función del agente del Ministerio Público Federal se basa, casi exclusivamente, en las actuaciones que haya tenido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, la autoridad administrativa en ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes encuentra conductas que considera son delictivas e inicia el ejercicio de la acción penal en contra de los mencionados contribuyentes.

El juez de la causa para obsequiar el auto de formal prisión y en su caso, la sentencia condenatoria, se basará en el 90% en las pruebas que haya presentado y acompañado la autoridad fiscal, más la que presente en el transcurso del proceso.

16.3 Principios procesales.

Una vez dictado el auto de formal prisión, por el juzgador, se abre el proceso en sí. El agente del ministerio público pretenderá acreditar los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad del acusado; por parte de la defensa tratará de demostrar la inocencia o inculpabilidad del procesado.

El auto de formal prisión debe contener los siguientes elementos :

- 1.- El delito que se imputa al acusado.
- 2.- Los elementos que constituyen aquél.
- 3.- Lugar, tiempo y circunstancia de ejecución.
- 4.- Los datos que arroja la averiguación previa, que deben ser bastante para :
 - A) Acreditar los elementos del tipo penal.
 - B) Hacer probable la responsabilidad del acusado.

El inculpaado podrá beneficiarse del derecho a obtener su libertad bajo caución, la que disfrutará durante la tramitación del proceso, pero en materia de delitos fiscales existe el principio de que este beneficio sólo operará si el procesado satisface el requerimiento de pago a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, garantizando los impuestos omitidos causados y sus accesorios, como multas y recargos debidamente actualizados.

El delito que se imputa al acusado se basa en conductas al hacer referencia al Código Fiscal de la Federación a la conducta típica, como usar engaños o aprovecharse de errores, pueden ser movimiento jurídico, contable, para obtener el resultado delictivo: omitir de manera total o parcial el pago de impuestos u obtener en beneficio indebido en perjuicio del sujeto pasivo del delito, el fisco federal.

Al no tipificarse o encuadrarse cuáles pueden ser las conductas que de modo específico viola el infractor de la norma, se dice, que nos encontramos frente al tipo delictivo abierto, ya que debemos entender cualquier conducta delictiva, siempre y cuando se produzca el resultado lesivo a los intereses del fisco federal.

En el *Ibidem* señalan que “ todo proceso tiene como esquema tres funciones que son : la acusación, la defensa y la decisión. Estas funciones, a través de los diferentes sistemas procesales, adquieren expresiones propias que, en términos generales, son las siguientes : oral o escrita, con publicidad popular para las partes o secreta. Se dice que el proceso es oral, cuando se desarrolla preponderantemente a través de la palabra hablada, presentándose la inmediatez revelada en el contacto directo entre las partes, los terceros y el juez, escrito, cuando la escritura es el medio que utilizan las partes para intervenir en el proceso. El proceso es público cuando se desenvuelven ante la mirada de todos”.

La defensa tiene la obligación de desvirtuar los hechos afirmado por la acusación y probar la inocencia del o los inculpados y de agilizar el proceso en favor del o los procesados con el fin de que éstos recuperen, en su caso, lo más pronto posible su libertad personal.

Por lo que corresponde , el juzgador debe establecer la verdad legal mediante la adecuada y pertinente valoración de las pruebas ofrecidas, presentadas y desahogadas que permitan llevar a su ánimo la convicción de emitir una sentencia apegada a Derecho.

Un principio jurídico establece de que todo delito que cause un daño o un perjuicio de naturaleza patrimonial debe proceder a garantizarse el resarcimiento del daño, existe el postulado ya transcrito de que para que se dé la procedencia de los beneficios en favor de los inculpados, debe garantizarse los créditos fiscales a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, existen varias maneras establecidas en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 141, que determinan la procedencia de la garantía del interés fiscal que puede ser:

- 1.- Por medio de depósito de dinero en una institución de crédito autorizada.
- 2.- Por prenda o hipoteca.
- 3.- Por fianza otorgada por institución autorizada.
- 4.- Por obligación solidaria asumida por un tercero que garantice adecuadamente el crédito.
- 5.- Por el embargo en la vía administrativa.
- 6.- Mediante la entrega de títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, los que se aceptarán al valor que fije en forma discrecional la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los anteriores también son medios para garantizar el crédito fiscal por la querrela de la Secretaría de Hacienda en la causa penal, cantidades que son diferentes en la determinación administrativa.

16.3.1 La declaración preparatoria del inculpado.

Una de las etapas procesales más importantes dentro del juicio penal es la declaración preparatoria del inculpado, la que tiene su fundamento legal en el artículo 20 fracción III, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que expresan:

En todo proceso de orden penal, tendrá el inculpado las siguientes garantías:

III. Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria.

Esto quiere decir, que dentro de la 48 horas en que el acusado es puesto a disposición de la justicia federal, el juez de la causa le hace conocer el nombre de su acusador y el delito por el que se le persigue, durante este acto procesal el acusado es llevado a la rejilla de prácticas del juzgado, donde tiene derecho de contestar los cargos que se le imputan, y rendir su declaración preparatoria.

Una vez que el inculpado conoce los cargos que se le imputan y la naturaleza de la acusación, así como quién es el que lo acusa, puede rendir su declaración preparatoria de manera oral o escrita, de todos modos si es oral, queda constancia en autos de que lo expresa.

La declaración preparatoria debe reunir ciertos requisitos que son fundamento legal para la garantía individual del inculpado, según el artículo 154 del Código Federal de Procedimientos penales, que expresan:

- A) La declaración preparatoria comenzará por los generales del inculpado donde se incluirán los apodos que tuvieren.
- B) Se hace saber el derecho que tiene para defenderse por sí o por persona de su confianza, si no lo hiciera, se le nombrará un defensor de oficio.
- C) Se le impondrá de la naturaleza y causa de su acusación.
- D) Se le hará conocer la querrela, así como los nombres de sus acusadores y testigos que depongan en su contra.
- E) Se le examinará sobre los hechos que motivan la averiguación.
- F) Se le dará a conocer la garantía que otorga la fracción primera del artículo 20 Constitucional y, en su caso, el derecho y modo de solicitar su libertad bajo protesta.

16.3.2. El auto de formal prisión.

Es el auto que dicta el juez a efecto de ordenar la prisión provisional del indiciado, por concurrir indicios y circunstancias indicadas en la ley, para comprobar el tipo penal y hacer probable la responsabilidad.

Esta etapa procesal permite al órgano jurisdiccional resolver, dentro del término de 72 horas previsto por el artículo 19 Constitucional, la situación jurídica del indiciado, después de haber analizado si está comprobada la existencia del tipo delictivo, los elementos subjetivos que lo integran y la presunta responsabilidad.

Los efectos que produce el auto de formal prisión son los siguientes:

- 1.- Da base al proceso.
- 2.- Fijatema al proceso.
- 3.- Justifica la prisión preventiva.
- 4.- Justifica la actuación del órgano jurisdiccional.

16.4 La prueba dentro del proceso.

Para Sergio García, señala que por prueba “ se entiende por tal un hecho supuestamente verdadero que se presume debe servir de motivo de credibilidad sobre la existencia o inexistencia de otro hecho”.

La doctrina distingue tres elementos de la prueba y son los siguientes:

1.-*El objeto de la prueba.*- No es un hecho principal o relacionado directamente con el delito, sino puede ser un hecho accesorio como sucede en aquellos casos en que el hecho a probar no es relevante por sí a la causa, sino para demostrar o negar la eficiencia en un medio de prueba, como puede ser, el hecho en que se basa la onjeción de auententicidad de un documento.

2.- *La carga de la prueba.*- La doctrina procesal considera que las partes son quienes mejor conocen los hechos del litigio; es a ellas a quien principalmente corresponde la tarea de probar; entendiéndose la carga de la prueba como el gravamen que recae sobre las partes para aportar los medios probatorios al órgano jurisdiccional para buscar la persuasión sobre la verdad de los hechos manifestados por las mismas.

3.- *La valoración de la prueba.*- Es una actividad intelectual que corresponde efectuar en exclusiva al juez de la causa al juzgar; en ella el juzgador, con base en sus conocimientos de derecho, psicología, sociología, lógica, entre otras, y también con apoyo

en las máximas de la experiencia, razona sobre las declaraciones, hechos, personas, cosas, documentos, huellas y así obtener la convicción que le permita sentenciar justicia.

En lo que respecta al requisito de que la prueba no vaya contra Derecho, pero viendo a las pruebas ofrecidas dentro del proceso penal fiscal mencionaré las principales pruebas, que son establecidas en el Código Federal de Procedimientos Penales, y son :

1.- Prueba confesional.- Es la declaración voluntaria hecha por persona con mayoría de edad exclusivamente en pleno uso de sus facultades mentales, rendida ante el ministerio público, el juez o tribunal de la causa sobre hechos propios constitutivos.

2.- Prueba documental.- Es el documento en el procedimiento judicial es toda escritura o instrumento con que se prueba o confirma una circunstancia, o bien toda representación material ideal para poner de manifiesto la existencia de un hecho o un acto jurídico susceptible de servir como elemento probatorio.

Dentro del procedimiento penal fiscal la prueba documental es que lleva el peso de la prueba, ya que el mismo se basa en la relación con la prueba documental presentada por la autoridad fiscal.

3.- Prueba pericial.- Es la que está dentro del proceso de estudio tiene una gran importancia y es la prueba pericial contable constituida por los dictámenes de contadores a efecto de demostrar el daño causado o desvirtuar las afirmaciones de la parte acusadora en juicio de reproche.

Dentro del procedimiento penal fiscal, la prueba pericial presentada mediante dictamen contable es aportada por tres partes durante la iniciación de la investigación y el proceso mismo, por Hacienda al establecer, por medio de un dictamen contable, la Procuraduría General de la República durante el proceso de la instrucción de la averiguación previa y por la defensa para desvirtuar las pruebas aportadas por la acusación.

4.- Prueba de inspección judicial.- Este es el proceso de delitos fiscales, esta prueba no se usa con frecuencia, excepto en casos de contrabando o delitos relacionados con depósito fiscal de mercancías extranjeras, la inspección judicial es la apreciación directa de la autoridad en un asunto o materia de litigio, la inspección debe ejecutarse, so pena nulidad, con la asistencia del ministerio público.

Aquí, el tipo de procesos en que puede presentarse esta prueba podría darse en caso de existir el delito de contrabando y fuese necesaria la inspección judicial para demostrar la veracidad o falsedad de lo aseverado.

5.- Prueba testimonial.- Para Pina Vara el testimonio es “ la declaración prestada en el proceso por el testigo”. Esta prueba es relevante para demostrar que la conducta anterior del sujeto era intachable, tendente a buscar, en caso necesario, que la

individualización de la pena sea mínima, con base en los antecedentes del procesado anteriormente por la comisión de algún otro delito, situación que agravaría la condena que en su caso le fuere impuesta.

16.5 La instrucción y la audiencia.

En una definición que nos da Manuel Silva sobre instrucción, “ este abarca los periodos: El primero, el que va del auto de formal prisión o sujeción a proceso, y el segundo, que principia con este último y termina con el que se declara cerrada la instrucción.

El primer periodo se liquida, en términos generales, con la recepción de las pruebas que las partes y juez ha propuesto. En el segundo periodo tenemos, en primer lugar, el auto que declara agotada la averiguación.

Desde el auto de formal prisión hasta el desahogo de las pruebas que se pueden ofrecer es el periodo que se conoce como la instrucción en el proceso, se ha indicado el periodo de ofrecimiento de pruebas hasta el término llamado auto que agota la averiguación, que es el último periodo en el que pueden desahogarse las pruebas ofrecidas o para que las partes en el proceso se cercioren de que se han agotado las diligencias para la defensa o para la acusación.

Una vez dictado el auto que agota la averiguación se dicta el auto que cierra la instrucción, lo que tiene el efecto de poner la causa a la vista de las partes a efecto de que éstas formulen las conclusiones del proceso por escrito en el término de 10 días hábiles.

Una vez terminado este procedimiento debe dictarse acuerdo que fije la fecha para la celebración de la audiencia de Derecho, el desarrollo es el siguiente; se hace comparecer a los procesados junto con su abogado defensor, se requiere la presencia del agente del Ministerio Público Federal, las partes pueden alegar lo que a su derecho convenga, una vez concluida esta parte de la audiencia, se declara visto el proceso, durante el desarrollo de esta etapa el órgano acusador, el juez y la defensa pueden interrogar al acusado.

Después de oír los alegatos de las partes se declarará visto el proceso, con lo que termina la diligencia. Esta parte del proceso termina con la fórmula “visto para oír sentencia”.

En ese momento termina el proceso penal federal, ahora el juzgador deberá dictar la sentencia que proceda de conformidad con los hechos probados y las consideraciones de Derecho a que hubiere lugar.

16.6 La sentencia.

Para Héctor Fix-Zamudio, sentencia es “ la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto, controversia, lo que significa la terminación normal del proceso”.

Ahora bien, la sentencia definitiva es aquella que resuelve el fondo de la controversia, pero admite la presentación de recursos o medios de impugnación de las partes en el proceso, la sentencia como documento judicial debe contener algunas partes fundamentales, las cuales son:

- 1.- La relación de los hechos de la controversia, mejor conocida como los resultados.
- 2.- Las consideraciones y los fundamentos legales.
- 3.- Los puntos resolutiveos.

Por lo tanto lo referente a los resultados, se debe entender como el resumen del proceso, del inicio de la parte acusadora, de la comprobación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad de los procesados, de los argumentos de la defensa y del resultado del proceso.

Respecto a las consideraciones y los fundamentos legales, éstas se derivan del artículo 16 constitucional que establece que los actos de autoridad deben provenir de autoridad competente, quien debe fundar y motivar su actuación, por ello en principio los considerandos de la mayor parte de las sentencias empiezan con los fundamentos de Derecho que le otorgan la competencia para resolver la controversia.

Ahora bien, los puntos resolutiveos, es la parte final y medular de la sentencia, a pesar de encontrarse al final del documento, es lo primero que el abogado buscar conocer, para después, con más calma, leer los considerandos, ya que en esta parte se decreta la sentencia absolutoria o condenatoria de los procesados; con esta etapa termina el procedimiento penal federal.

Al dictar sentencia, el juez determina el enlace que se da de una condición jurídica a una consecuencia jurídica.

Por último para terminar con este tema, es importante ver cuales son los tipos de sentencia que existen y son:

- 1.- *Sentencia condenatoria*.- “Es la resolución judicial que, sustentada en los fines específicos del proceso penal, afirma la existencia del delito, y tomando en cuenta el grado de responsabilidad de su actor, lo declara culpable, imponiéndole por ello una pena o una medida de seguridad”; esto es para Guillermo Colín.

2.- *Sentencia absolutoria.*- Es la que determina la absolución del acusado, en virtud de que la verdad histórica patentiza la ausencia de conducta, la antipicidad; o aun siendo así, las pruebas no justifican la existencia de la relación de casualidad entre la conducta y el resultado.

3.- *Sentencia definitiva.*- Es la que así determina el órgano jurisdiccional de primera instancia al transcurrir el plazo señalado por la ley para interponer algún medio de impugnación; o el tribunal de segunda instancia, al resolver el recurso interpuesto en contra de lo determinado por el inferior, independientemente de que el inconforme acuda al juicio de amparo y obtenga la protección de la justicia federal, pues esto último es de naturaleza distinta.

17. Recursos : apelación y el juicio de amparo.

17.1 De la apelación.

Es necesario definir apelación, para José Ovalle es “ un recurso ordinario y vertical a través del cual una de las partes o ambas solicitan al tribunal de segundo grado un nuevo examen sobre una resolución dictada por un juez de primera instancia, con el objeto de que aquél la modifique o revoque”.

La apelación puede interponerse en el acto mismo de la notificación de la sentencia o por escrito dentro de los cinco días hábiles siguientes ante la propia autoridad que emitió la resolución reclamada, el tribunal federal encargado de resolver este recurso es el Tribunal Unitario del circuito judicial federal que corresponda al juzgado de Distrito emisor de la sentencia.

También es posible presentar alegatos por escrito antes o durante la vista de la causa, el día señalado para la vista comenzará la audiencia haciendo el secretario del tribunal una relación del asunto, tomando la palabra de apelante o su defensor y a continuación las otras partes, declarado que se ha visto el asunto, queda cerrado el debate y lista la causa para pronunciar sentencia dentro de los ocho días siguientes, confirmando, revocando o modificando la resolución apelada.

Ahora bien, en la apelación contra la sentencia definitiva puede hacerse valer cuestiones de forma y fondo, como violaciones al procedimiento que afectaron las defensas del quejoso, trascendiendo el resultado del fallo. El efecto que se busca como una nueva resolución es obtener la reposición del procedimiento desde el momento en que se decreta que existieron las violaciones.

Si se declara por el tribunal de alzada que han existido violaciones de fondo, el resultado puede ser la obtención de una nueva sentencia que revoque o modifique la recurrida en esa instancia.

El Tribunal Unitario es el órgano encargado de decidir si admitirá o desechará el recurso interpuesto, según sea o no procedente, la apelación interpuesta.

Es importante presentar los alegatos de derecho que sean procedentes, además de estudiar el expediente y hacer valer cualquier falla u omisión que tenga el Ministerio Público Federal, sobre todo en materia administrativa, que es el antecedente primario del juicio penal y la prueba en fundamental en el juicio de reproche. De ahí la necesidad de que quien presente los alegatos sea un abogado con conocimiento de la materia.

Las sentencias condenatorias son apelables en ambos efectos, devolutivo y suspensivo, y las absolutorias únicamente en el devolutivo. De aquí que la interposición del recurso de apelación impida la ejecución de las primeras, pero no de las segundas. Si

una sentencia contiene pronunciamientos condenatorios y absolutorios, los efectos de la apelación serán suspensivos para áquellos y devolutivos para éstos.

La ejecución provisional de la resolución apelada, cuando el recurso procede únicamente en el efecto devolutivo, obliga, en caso de que sea revocada, a restituir las cosas al estado que guardaba con anterioridad con a ésta.

Por lo tanto, la apelación con efecto meramente solamente procede respecto de resoluciones que originen efectos procesales, sin actualizar sobre el sujeto pasivo de la acción penal con acción punitiva.

Por último y por otra parte , el grado de conocimientos de la gran mayoría de magistrados unitarios de circuito es profundo, ya que por lo general son altamente especializados en materia penal, de ahí la importancia de presentar una apelación fundada y apegada a Derecho.

Este tema es muy complejo, solamente, hice una síntesis breve respecto al tema con el objetivo de saber de que existe un recurso como es el de apelación y las formas en que se puede utilizar.

17.2 El juicio de amparo.

Una vez dictada la sentencia en la revisión por el Tribunal Unitario de Circuito queda a la defensa la interposición del juicio de amparo, el que se interpone ante el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, y se tramita en forma directa. Es la última instancia ante la que pueden acudir los quejosos para tratar de obtener una resolución favorable a sus intereses.

Por lo tanto, el amparo debe interponerse por conducto de la autoridad responsable y contra sentencias definitivas que sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales del Derecho a falta de la ley aplicable, cuando comprenda acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Es importante conocer cuales son los requisitos que deberá contener esta demanda de amparo, esto es mencionado en el artículo 166 de la Ley de Amparo y son:

- 1.- Nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre.
- 2.- Nombre y domicilio del tercero perjudicado.
- 3.- Autoridad o autoridades responsables.

4.- Sentencia definitiva que hubiera puesto fin al juicio; y se reclaman violaciones a la leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el que se dejó sin defensa al agraviado.

5.- Fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva o en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida.

6.- Los preceptos constitucionales cuya violaciones se reclame y el concepto o conceptos de la misma.

7.- La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en inexacta aplicación de las mismas de fondo.

En el amparo, puede hacerse dos tipos de planteamiento de violaciones procesales o de fondo, en el primero, de ser procedente que se conceda la protección y el amparo de la justicia federal, deberá reponerse el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación procedimental, lo que tiene por resultado, en su caso, el alargamiento del proceso.

Ahora en el caso de que son violaciones de fondo de la sentencia, éstas deben referirse de manera especial a las cuestiones que versan sobre la existencia del delito que se imputa al acusado, las pruebas que demuestren plenamente su responsabilidad penal y las penas que deben determinarse con base en la peligrosidad del acusado, los aspectos en la sentencia que violen las garantías constitucionales de los acusados.

La interposición del amparo directo es la última oportunidad del sentenciado de obtener una resolución favorable que deje a salvo su buen nombre, ya que se supone que si llega a esta instancia, es que ha sido condenado en los dos anteriores, y precisamente por la comisión de un delito patrimonial que es fraude.

Una de las ventajas del amparo directo es que el agente del Ministerio Público Federal ya no puede presentar este recurso extraordinario, sino que forma parte del mismo, como tercero perjudicado.

Por último el amparo directo se tramita por conducto de la autoridad emisora de la sentencia que se impugna y resolverá en Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, este órgano colegiado resuelve en forma rápida y expedita dicho amparo.

17. El Servicio de Administración Tributaria y su estructura

QUÉ ES EL SAT

A partir del primero de julio de 1997 surge el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta ahora ha ejercido la Subsecretaría de Ingresos, que tendrá por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual gozará de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

OBJETIVOS DEL SAT

El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se podrá responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país.

Esta medida es de capital importancia porque permitirá disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas propuestos por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

FUNCIONES DEL SAT

El SAT asume a partir del primero de julio las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el desarrollo de esta función se destaca la necesidad de garantizar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera de manera imparcial y transparente.

Otro punto fundamental para lograr el objeto del SAT es el de contar con personal cada vez mejor capacitado, lo que dará como resultado una mayor calidad en los servicios que se prestan al público y, sobre todo, una atención más eficiente a los contribuyentes.

Este organismo gozará de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Trimestralmente, la Contraloría Interna del propio organismo realizará una evaluación de la administración tributaria para corroborar el cumplimiento de los objetivos y metas aprobados.

INTEGRACIÓN DEL SAT

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Presidente que será nombrado y removido por el Presidente de la República. El Presidente del SAT será el enlace entre el SAT y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT está configurada por el titular de la Secretaría de Hacienda que funge como presidente, así como dos representantes de la propia dependencia, el presidente del SAT y dos funcionarios del mismo organismo. Entre sus principales atribuciones está la de establecer medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, así como con los ingresos que actualmente tiene asignados la Subsecretaría de Ingresos. Adicionalmente, el SAT recibirá recursos en proporción a sus esfuerzos de productividad y eficiencia.

EL CAMBIO NO AFECTARÁ LOS ASUNTOS EN TRÁMITE

La entrada en vigor del SAT no significa la creación de nuevas oficinas, por lo que se mantendrá el funcionamiento de las Administraciones Generales, Regionales y Locales de Auditoría Fiscal, de Recaudación, Jurídica de Ingresos y Aduanas.

Por lo que se refiere a las gestiones que actualmente realizan los contribuyentes ante las diversas instancias de lo que anteriormente era la Subsecretaría de Ingresos, éstas se continuarán tramitando ante las mismas oficinas como es el caso de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, la solicitud de cédulas de identificación fiscal, así como la presentación de declaraciones y avisos que se llevarán a cabo en las formas fiscales aprobados con anterioridad, o en su caso, se efectuarán con los documentos o formatos que se expidan o aprueben con el funcionamiento del SAT.

REDISEÑO DE PROCESOS

Dentro de los principales cambios del SAT figura la simplificación de procesos operativos y administrativos que se realizan en el periodo 1997-2000, como parte de los trabajos de rediseño de procesos.

SERVICIO FISCAL DE CARRERA

Asimismo, el SAT contará con un Servicio Fiscal de Carrera que reconoce la vocación de servicio, conocimientos, experiencia y deseos de superación profesional de su personal, mediante un proceso de capacitación y desarrollo integral, así como de un esquema adecuado de remuneraciones y prestaciones que propicie la permanencia y desarrollo de sus cuadros técnicos, operativos y profesionales.

Es importante destacar que el Servicio Fiscal de Carrera se rige por principios de igualdad de oportunidades para el ingreso y la promoción en el servicio, especialización y profesionalización de cada actividad; capacitación obligatoria y permanente, e integridad, responsabilidad y buena conducta con base en los lineamientos éticos establecidos por el SAT.

DERECHOS DE LOS TRABAJADORES

Por lo que respecta a los derechos de los trabajadores, estos serán respetados plenamente, por lo que el cambio no los afectará sino que será una oportunidad para mejorar sus condiciones y derechos laborales, con base en un nuevo concepto de productividad y responsabilidad en beneficio del servicio y principalmente de los contribuyentes.

VINCULACIÓN PERMANENTE CON LOS CONTRIBUYENTES

El SAT mantendrá una vinculación efectiva y permanente como una vía de excelencia hacia el nuevo servicio tributario con los contribuyentes del país, así como con todas aquellas personas interesadas en su funcionamiento, para lo cual contará con instancias de consulta y comités especializados que coadyuvarán en el logro permanente de sus metas.

INCORPORACIÓN PAULATINA DE LAS MEDIDAS QUE PERMITIRÁN ALCANZAR SUS OBJETIVOS

Por último, el proceso de desarrollo del nuevo esquema de organización que significa el SAT, permitirá que paulatinamente se vayan cumpliendo las metas establecidas para el logro de sus objetivos por él propuestos.

18.1 El destino de las multas que el S.A.T. contabiliza.

Una pregunta que nos hacemos la mayoría en donde quedan las multas que pagan o pagamos los contribuyentes, ya sea justas o injustamente cobradas por orden del S.A.T., si son para repartirlas en las partidas del presupuesto de egresos como pudiera ser el de educación, entre otras más.

Bien, pues las multas que estan en la contabilidad del S.A.T. son para la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales, esto es con fundamento en el artículo 70- BIS del Código Fiscal de la Federación y con el artículo 59- BIS del reglamento del mismo ordenamiento.

Además de con estos fondos promoverán el espíritu y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se creó el organismo descentralizado denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio, esto con fundamento en el artículo 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

En conclusión después de haber desarrollado el tema, me he dado cuenta de que las leyes fiscales son complejas, y que dado la poca información que existen en el medio y por las grandes barreras que existen, ya sea en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Tesorería de Finanzas es mas compleja entender los criterios que emiten.

México está pasando por una crisis desde el error de diciembre de 1994, la cual se ha venido arrastrando hasta la fecha, con la promesas del Presidente de la República y de los integrantes del Congresos de la Unión, de ir disminuyendo el efecto de la crisis lo cual nos a ido llevando a una muy lejana esperanza de salir de ella.

No conforme con eso el Gobierno Federal se ha ensañado con el pueblo mexicano, en ir aumentando la carga fiscal e inventando un nuevo régimen fiscal, el de pequeños contribuyentes, que a mi pensar es una de las bases de evasión de impuestos más altas, ya que no se ve que hay un control adecuado en ello.

La carga fiscal y el deseo de los gobernantes de satisfacer el presupuesto de egresos es lo que ha llevado a que cada vez sean más los contribuyentes que dejen de pagar sus contribuciones, esto no es nada mas a nivel Federal, sino también a nivel Estatal y Municipal, que con la mala distribución de los ingresos y la mala administración han tenido que incrementar la carga tributaria.

Los delitos fiscales y las infracciones son una fuente de ingresos para el Estado, ya que medio del Convenio de Coordinación en materia Fiscal Federal, donde en forma general es el encargado de la fiscalización en materia de impuesto, que con ello y con llevar al día el padrón de contribuyentes, reciben incentivos.

De igual forma en materia de Comercio Exterior, es donde se ven más casos de delitos fiscales, el cual es el contrabando, que es el de introducir mercancías extrajeras al país sin pagar los impuestos, las cuotas compensatorias correspondientes que van desde introducir mercancías de bajo valor por parte de un pasajero hasta grandes cantidades de mercancías por parte de grande consorcios.

El Gobierno Federal, con el fin de terminar con este tipo de acciones, ha implementado sanciones de privación de la libertad que son muy severas.

Por último en gran parte los contadores somos los mas responsables de estos actos ilícitos, la falta de conocimiento de las leyes penales o de leyes especiales y la falta de ética, son una de las razones que sean repetitivas estas acciones, mientras exista crisis, también van a existir los evasores fiscales y los contadores especialistas en evadir el pago de contribuciones.

BIBLIOGRAFIA

Los Delitos Fiscales. Raúl González y Salas Campos
Editorial. Pereznieto Editores.

Los Delitos Fiscales en México. Arturo Urbina Nandayapa. Tomos I al IV.
Editorial. SICCO

Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria. M.D. José Luis Martínez Bahena.
Editorial. SISTA.

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Emilio Margáin Manautou.
Editorial. Porrúa.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ernesto Flores Zavala.
Editorial. Porrúa.

Derecho Constitucional Mexicano. Felipe Tena Ramírez.
Editorial. Porrúa.

Diccionario de Derecho. Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara.
Editorial. Porrúa.

Derecho Aduanero . Maximo Carvajal Contreras.
Editorial. Porrúa.

Actualización, Cálculo de Recargos y Pago de
Parcialidades de Contribuciones Federales Coordinadas. José Federico Alvarez y
José Amador Palomera.
IDETEC.

LEYES Y REGLAMENTOS:

Prontuario Fiscal Correlacionado. 1998.
Editorial. ECASA.

Ley Aduanera y Reglamento. 1998.
Editorial. ISEF.

Ley de Comercio Exterior.
Editorial. ISEF.

Compendio de Leyes Hacendarias del Estado y Municipios.

Diario Oficial de la Federación.

Periódico Oficial del Estado.

