

LA AUTORIDAD FISCAL Y EL CONTRIBUYENTE, ANTE EL DELITO DE LA DEFRAUDACIÓN

ENRIQUE GARCÍA OCAMPO*

Resumen

El origen del problema por la probable comisión de los delitos fiscales, se establece desde el momento en que el contribuyente consideró facturas falsas por compras ficticias; o bien, por haber obtenido ingresos sin expedir la factura correspondiente, evitando el pago de las contribuciones a su cargo. Los delitos fiscales se configuran por ignorancia o desconocimiento de las leyes respectivas; así los problemas económicos y fiscales aunados con la ignorancia de las leyes, son motivo para que los contribuyentes cometan delitos fiscales.

The origin of the problem for the probably commitment of fiscal crimes is established since the moment that the taxpayer gives false notes for fictitious buyings, or for obtaining income without giving the corresponding note, avoiding the payment of the contributions he is supposed to pay. The fiscal crimes are figured for the ignorance or not knowing the respective laws, for this; economic and fiscal problems are joined with the ignorance of not knowing the laws. These are the reasons why the taxpayer commit fiscal crimes.

I. Definición de fraude

La palabra fraude, proviene del latín *fraus*, *fraudis* que es genitivo de *fraus* y que significa engañar, usurpar, despojar, burlar con fraude; *fraudulentus*, equivalente a fraudulento, engañoso, fingido, falaz, malicioso. Gramaticalmente es engaño o acción contraria a la verdad o rectitud.¹

* Profesor de Legislación Fiscal de las Empresas, de la Especialidad en Derecho de Empresa de la Universidad La Salle.

¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo D–H, Editorial Porrúa y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1997, p. 1469.

Así el fraude fiscal se puede considerar como una acción que va en contra de la verdad y de la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete; en esas condiciones se puede considerar como un acto que evita con cierta astucia una dificultad o una obligación al cumplimiento de las disposiciones legales en perjuicio del Estado.

Históricamente, en las relaciones comerciales se presenta la figura del fraude; siendo que éstas debieron servir como base de honestidad, con la finalidad de evitar las alteraciones tanto en pesas y medidas de los productos y mercancías que se utilizaban para practicar el comercio.

Durante el siglo XIX, el fraude llegó a desarrollarse en el ámbito mercantil o comercial, que en esa época, también se le conocía al fraude como estafa debido a que ese delito consistía en provocar un perjuicio patrimonial a alguien mediante engaño y con ánimo de lucro.

Existe la posibilidad de conformidad con la doctrina de establecer una distinción de esta figura entre el derecho civil y el derecho penal: para que se establezca en el derecho civil, se requiere que se cometa a sugerencia mediante el disimulo a la persona en quien recae el engaño; mientras que en el ámbito penal, únicamente se requiere el simple engaño o aprovechamiento del error. Para que se establezca el fraude penal, se deben reunir los elementos constitutivos del fraude y que son:

Conducta falaz. Esta conducta consiste en engañar a otra persona para realizar un acto de disposición patrimonial o bien aprovecharse del error en que una persona se encuentra sin que se le corrija de ese error.

Disposición. Este elemento se da dentro de la esencia del propio fraude; es decir, aprovechar el engaño o el error en que se encuentra una determinada persona.

Daño patrimonial. En este elemento se determina un daño o perjuicio para el titular del patrimonio afectado.

II. Defraudación Fiscal

La palabra defraudar, proviene del latín *defraudare*, y quiere suponer la intención de dañar la realización de un acto voluntario o la omisión de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el objeto de evadir una determinada obligación fiscal.

La defraudación consiste en privar a alguien con abuso de su confianza de lo que le toca por Derecho, o bien, eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

La defraudación fiscal es un delito fiscal, excluido del Código Penal y de la legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser exclusivo del derecho tributario y, por consiguiente, legislado en ordenamientos tributarios de la Federación y de los Estados.²

En el caso de las personas morales que realizan actos u omisiones, alguien tiene que responder por ese delito fiscal. Al respecto el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, sostiene este criterio.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR DE UNA EMPRESA. CIRCUNSTANCIA NO EXCLUYENTE DE LA. Aun cuando existan personas comisionadas para la formulación o llenado de las declaraciones de impuestos, tal circunstancia no exime de responsabilidad al administrador de la empresa, quien tiene las facultades para firmar, bajo protesta, los formatos de declaraciones respectivos.

Precedentes

Amparo directo 184/93. José Garicoechea Echenique. 13 de mayo de 1993. Unanimidad de votos....”

Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. XIV Septiembre. Tesis I. 4º. P. 50P. p.301

III. Obligación

La palabra obligación proviene del latín *obligatio-onis*, así, la obligación es un vínculo jurídico con lo que quiere decirse que es un ligamen de Derecho, no un ligamen religioso o ético.

El vínculo constriñe a la necesidad de pagar, por esa razón, el orden jurídico exige que las obligaciones tengan una fuente de donde nazcan.³

La obligación es una relación jurídica en la cual se debe cumplir de manera voluntaria con una cosa o servicio que alguien recibe, o debe recibir de otra persona en virtud de un contrato o de una hipótesis legal.

III.1 Obligación fiscal

La obligación fiscal se considera como un vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a aquélla a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.

² *Ibidem*, p. 857.

³ *Diccionario Jurídico Mexicano*, op. cit., tomo I-O, p. 2246.

La obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando una persona física o moral materializa con su actividad, la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.⁴

Las obligaciones fiscales, en su sentido práctico, se pueden dividir en primarias y secundarias; las que en su sentido primario se hacen los pagos correspondientes a las contribuciones; y las secundarias son aquellas que se presentan en obligaciones de hacer, o de no hacer, como es el caso de la obligación de presentar declaraciones y el alta correspondiente ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Por otro lado, si se da el incumplimiento de las obligaciones fiscales, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de aplicar medidas sancionatorias y de ejecución con el objeto de cumplir con las obligaciones de los contribuyentes.

III.2 *Fundamento de la obligación fiscal*

El artículo 31, fracción IV constitucional establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, que a la letra establece:

ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I a III...

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.

Para entender el texto constitucional señalado en el párrafo anterior; será necesario analizarlo detalladamente; ubicando en primer lugar que las contribuciones son ingresos públicos para cubrir los gastos necesarios del Estado, para lo cual fue conformado.

Estos ingresos se clasifican en ordinarios y extraordinarios; los ingresos ordinarios se refieren propiamente a las contribuciones, las cuales no deberán ser cubiertas únicamente por los mexicanos, sino por aquellas personas físicas o morales que se encuentren en una situación jurídica o de hecho previstas por las leyes; por su parte, los ingresos extraordinarios son aquellos que comprenden los productos, que se derivan de la explotación de bienes del dominio privado, utilidades de organismos descentralizados así como las empresas en las que el Estado es accionista mayoritario o minoritario; los aprovechamientos que comprenden, multas no impositivas, recargos no tributarios, entre otros; así como los derivados de financiamientos crediticios que incluyen emisión de bonos, empréstitos, entre otros.

⁴ *Ibidem*, p. 2247.

Por otro lado, el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, conforme al artículo 73 fracción VII de la Carta Magna.

Así, el artículo 131 de la Carta Magna establece:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea la procedencia de las mercancías; y que sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117 de la propia Constitución.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso.

Asimismo, el Ejecutivo Federal podrá crear otras contribuciones, así como restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, con el propósito de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Por otro lado, el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta a la Federación para gravar las mercancías que se importen o exporten, como una medida de protección a la producción nacional.

IV. Principios rectores en materia fiscal

A través de la frase de *manera proporcional y equitativa*, Adam Smith en el libro V de su obra *Riqueza de las Naciones*, estableció cuáles son los principios teóricos que en materia tributaria el legislador mexicano ha observado. Tales principios pueden ser señalados como elementos que otorgan seguridad en su aplicación de igualdad y proporcionalidad, en razón al incremento del patrimonio de los contribuyentes.

El doctor Emilio Margain Manautou en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, analizó los principios económicos que se encuentran establecidos en la Constitución General Mexicana, los cuales son: de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

IV.1 *Principio de justicia*

En cuanto al principio económico de justicia, el fiscalista mexicano señaló que los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. Al analizar este principio económico, se establece la igualdad o desigualdad de la imposición tributaria.⁵

El principio de justicia busca que se aplique la proporcionalidad de las contribuciones a cargo de los sujetos para el sostenimiento de los gastos públicos del gobierno; es decir, que las contribuciones sean en razón a sus capacidades económicas. Lo anterior, se ubica en razón de que las contribuciones deberán ser absorbidas por todas aquellas personas que llegaren a encontrarse en una situación jurídica o de hecho.

Para llevar a cabo este principio económico, se deberán tomar en cuenta los elementos de la relación tributaria, precisando al sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa y la fecha de pago.

IV.2 *Principio de certidumbre*

En razón al principio económico de certidumbre, según el autor en mención, señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.⁶

IV.3 *Principio de comodidad*

En cuanto al principio de comodidad, se señala que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómoda su presentación; por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

Al tomar en cuenta este principio, traerá como resultado una mayor recaudación, y por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

⁵ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 43.

⁶ *Ibidem*, p. 45.

IV.4 *Principio de economía*

En razón al principio de economía, se establece que un impuesto tiene finalidades económicas que justifican su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; y tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación.

V. Elementos tributarios

Estos elementos son considerados, como características, con la finalidad de evitar actos arbitrarios por parte de las autoridades administrativas, debiendo precisar al menos quiénes son los sujetos del impuesto, cuál es el objeto de dicho impuesto, así como su base para la determinación de su pago, entre otros.

V.1 *Sujeto del impuesto*

Es la persona en quien recae la obligación de contribuir al gasto público, en cuanto se encuentre en una situación jurídica o de hecho que la ley señale.

En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos del impuesto son los residentes en México, respecto de sus ingresos; los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos generados en México, y los residentes en el extranjero, con respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

V.2 *Objeto del gravamen*

El objeto es aquel elemento que se refiere al tipo de contribución que se pretende gravar; como ejemplo se tiene que en el impuesto sobre la renta, el objeto es gravar la renta, ganancia o utilidad; en el impuesto al activo el objeto es gravar el activo neto de las empresas y en el caso del impuesto al valor agregado el objeto es gravar ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

V.3 *Base del impuesto*

La base es el punto determinante para calcular el impuesto correspondiente. En el caso del impuesto sobre la renta en las personas morales se tiene el siguiente ejemplo:

$$\text{IA} - \text{DA} = \text{UF} - \text{PFEA} = \text{RF}$$

INGRESOS ACUMULABLES

Menos

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Igual

UTILIDAD FISCAL

Menos

PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Igual

RESULTADO FISCAL

V.4 Tasa, cuota o tarifa del impuesto

Es la parte proporcional que le corresponde al sujeto activo, que en este caso es el Estado; así por ejemplo, en el impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 10, la tasa aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta es del 28%.

V.5 Momento en que se causa el impuesto

La obligación fiscal se causa o nace en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases, que generan la situación abstracta prevista por la ley; de conformidad con lo previsto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

V.6 Fecha de pago

Es la fecha límite de pago, en la cual el sujeto se encuentra obligado a presentar sus declaraciones fiscales; es decir mes a mes se deberá presentar las declaraciones fiscales a más tardar el día 17 de cada mes de aquel en que se dio la situación jurídica o de hecho.

Por otro lado, la declaración anual se deberá presentar a más tardar el día 31 de marzo del siguiente año del ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre del año anterior, para personas morales y para las personas físicas el día 30 de abril.

VI. La situación fiscal de las personas físicas y morales

El Código Civil Federal en su artículo 22 establece que la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido.

Por su parte, el artículo 25 del citado Código clasifica a las personas morales en: la Nación, los Estados y los Municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, las sociedades civiles o mercantiles, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal, entre otras.

La obligación tributaria de las personas físicas y morales se origina cuando se llevan a cabo situaciones jurídicas o de hecho, siempre y cuando se encuentren previstas en las leyes correspondientes.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Por su parte, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en el párrafo IV, establece que:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos indicados en esta misma disposición.

VII. El delito de defraudación fiscal

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 92, establece los casos en que procede penalmente el delito fiscal; así será necesario, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela para proceder penalmente por los delitos fiscales.

Por su parte, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

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

Así el artículo 109 fracción V establece que:

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

En tesis aislada la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que:

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA

El artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación que prevé ese delito, no viola la garantía de exacta aplicación de la Ley Penal. Conforme a dicha garantía, contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que un hecho sea considerado como delito debe estar descrito expresamente como tal en una ley en la que se establezca la pena a la que se hace acreedor quien lo ejecuta dentro de los supuestos establecidos en el ordenamiento respectivo, el cual debe conformarse por elementos, características o referencias claros, precisos y exactos, es decir, la mencionada garantía constitucional atiende a la integración de la norma punitiva, concretamente en cuanto a su descripción típica, la previsión de su pena y su aplicación. En congruencia con lo anterior, se concluye que el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, al disponer que se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien omita presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, no viola la garantía de exacta aplicación de la ley penal, ya que no se trata de un tipo abierto, pues detalla claramente la conducta considerada ilícita y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión qué es lo que está prohibido; de ahí que no existe aplicación analógica de la norma y ésta cumple con las exigencias constitucionales, pues no tiene que recurrirse a otros ordenamientos para definir al hecho como delictivo, sino que en la descripción legal se encuentra la esencia de lo que pretende evitarse. Así, como toda disposición normativa que insti-

tuye una omisión como tipo penal, en su configuración subyace la existencia de una norma preceptiva que impele al sujeto activo a actuar en determinado sentido, en el caso, a que el contribuyente presente la declaración de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales correspondientes, sin exceder doce meses, y pagar la contribución respectiva.

Tesis aislada CCXV/2007.

Amparo directo en revisión 919/2007. 8 de agosto de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Arnoldo Castellanos Morfín.

El rubro y texto de la anterior tesis aislada fueron aprobados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de diecinueve de septiembre de dos mil siete.

VII.1 *El delito*

En derecho penal, el delito es considerado como la acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal.⁷

Se define al delito como la acción típica, antijurídica y culpable que le imputa al autor como obra suya. El delito es la defraudación a una expectativa jurídico-normativa de índole penal; dicha defraudación normativa es irrelevante si se comete por acción u omisión, pues en todo caso lo importante aquí es el quebrantamiento de un mandato o de una prohibición, que en el fondo únicamente denota la contradicción a un deber, a una expectativa normativa.⁸

Como conclusión de las definiciones anteriores sobre el delito, se establece que la propuesta por el licenciado Rubén Quintino Zepeda es la más completa ya que el delito se encuentra conformado por sus elementos, razón que permite comprender el tema que nos ocupa, es decir la defraudación fiscal.

Efectivamente la omisión en la obligación de contribuir al gasto público ubica al sujeto pasivo en un acto delictivo debido a que mediante uso o engaños o bien en el aprovechamiento de errores, omitió total o parcialmente el pago de alguna contribución o incluso llegó a obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, op. cit., tomo D–H, p. 868.

⁸ Quintino Zepeda, Rubén, *Diccionario de Derecho Penal*, Instituto Nacional de Estudios Superiores en Derecho Penal, A.C. División Editorial, México, p. 191.

VII.1.1 *Acción*

La acción es considerada como el ejercicio de la capacidad de hacer o de no hacer; es decir, la conducta de un ser humano con capacidad propia, la acción se establece en que el hombre puede prevenir las posibles consecuencias de su conducta.

Esa conducta se puede clasificar en acción causal y acción final; la acción final se considera como una actividad a realizar conscientemente en relación a un fin; en cambio la acción causal no prevé ningún resultado final.

VII.1.2 *Tipo*

El tipo es la descripción de una conducta prohibida dentro de la legislación penal; así la tipicidad es considerada como una característica de una acción para adecuarse a una disposición normativa.

Para que se lleve a cabo el delito de defraudación fiscal será indispensable que el sujeto realice cualquiera de las siguientes conductas:

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

El delito de la defraudación fiscal no podrá configurarse por omisiones, ya que en su caso implicaría el aprovechamiento de un error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer.

Para que el delito de defraudación fiscal se configure, es necesario que la acción del contribuyente sea engañar a la autoridad; en el caso de que la autoridad fiscal lleve a cabo sus facultades de revisión tendrá la posibilidad de descubrir el engaño del contribuyente.

En la actualidad, la autoridad fiscal tiene establecido un procedimiento denominado cruce de información el cual le permite revisar las operaciones realizadas por los contribuyentes; mediante las compulsas que realiza a terceros durante las revisiones.

Con respecto a la información proporcionada por terceros, se puede establecer que dicha información no será suficiente para acreditar la comisión del delito, siempre y cuando no se respalde con documentos proporcionados a los visitadores; asimismo, cuando dicha información respaldada con documentos y cuyo contenido no coincida con la información proporcionada.

Los engaños que llevan a cabo los contribuyentes funcionan mientras las autoridades fiscales no se percaten, ya que en el caso de que dichas autoridades ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, podrá descubrir el engaño efectuado por los contribuyentes.

El artículo 75 del Código Fiscal de la Federación en su fracción II establece algunos engaños que puede llevar a cabo el contribuyente y que se configuran en la comisión del delito de la defraudación fiscal y que a la letra dice:

- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.
 - b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
 - c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
 - d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
 - e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
 - f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de

que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

- g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

De llevarse a cabo estos casos, el contribuyente engañaría a la autoridad fiscal y se puede configurar el delito de la defraudación fiscal. Por lo que será necesario que se produzca cualquiera de las dos situaciones que a continuación se menciona:

- a) Que se omita total o parcialmente el pago de contribuciones; en este caso, se da por el engaño a la autoridad fiscal o en su caso el aprovecharse de los errores en que se encuentre la propia autoridad.
- b) Que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio de la autoridad fiscal. Para este caso, el artículo 108 en su primer párrafo establece que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; en esta disposición no se precisa qué se entiende por obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

A continuación me permito enlistar algunas causas por las que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio de la autoridad fiscal:

- a) Aplicación de compensación en cantidad mayor a la que legalmente le corresponda.
- b) Aplicación de un acreditamiento mayor en relación al que se tiene derecho.
- c) Obtención de devolución de saldos a favor indebidamente.
- d) Obtención de devolución en cantidad mayor con respecto a la que le corresponda.
- e) Compensaciones aplicadas indebidamente, y por lo cual no se tenía derecho.
- f) Acreditamiento en mayor cantidad de la que tenía derecho de aplicar.

Por otro lado, se presentan algunas situaciones en las que se configura el delito de la defraudación fiscal:

- a) Omisión total del pago de las contribuciones.
- b) Aprovechamiento de los errores de la autoridad, obteniendo una cantidad mayor en las devoluciones de saldos a favor en relación con la que corresponda.
- c) Cuando engañando a la autoridad se obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.
- d) Omisión parcial del pago de las contribuciones.
- e) Aprovechamiento de los errores de la autoridad, obteniéndose una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.
- f) Cuando engañando a la autoridad, se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio de la autoridad fiscal.
- g) En el caso de aprovecharse de los errores de la autoridad, se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho, obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio de la autoridad fiscal.
- h) Cuando en el caso de aprovecharse de errores de la autoridad, se realiza una compensación en cantidad mayor de la que le corresponda, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio de la misma autoridad fiscal.

Por lo anterior, se puede considerar que la tipicidad es una relación entre el comportamiento del sujeto activo y la descripción de la conducta contenida en el tipo penal.

VII.1.3 *Antijuridicidad*

A la antijuridicidad se le puede considerar como el comportamiento de un sujeto, que no se encuentra justificado por un orden jurídico.

Para que una conducta pueda considerarse delictiva, será necesario que lesione un bien jurídico y ofenda los ideales valorativos de la comunidad, así una vez verificada la conducta penalmente relevante y que pueda considerarse como delictiva, es necesario que se declare como antijurídica.

VII.1.4 *Culpabilidad*

Se establece que una persona es culpable cuando después de haber realizado una conducta típica y antijurídica es culpable.

La culpabilidad se aplica a quien puede recaer la culpa, es decir, el delincuente es responsable de un delito.

Para que se configure el delito de la defraudación fiscal, se requiere establecer una conducta por parte del delincuente, y de la producción de un resultado.

VII.2 *La querella*

La querella, proviene del latín querella, acusación ante el juez o tribunal competente, con que se ejecutan en forma solemne y como parte en el proceso la acción penal contra los responsables de un delito.⁹

Así, querella es considerada como la acción llevada a cabo por la víctima o la parte afectada ante el Agente del Ministerio Público dependiente de la Procuraduría Federal de la República, para que aquél inicie el procedimiento de investigación y la debida integración del expediente y en su momento procedimental consigne al órgano jurisdiccional el expediente correspondiente.

Cuando los contribuyentes demuestren a la autoridad correspondiente, que en la omisión del pago de sus contribuciones no existió el engaño o que no se aprovecharon de un error de la propia autoridad, no procede la presentación de la querella por ese probable delito.

VIII. Conclusiones y toma de postura

El origen del problema por la probable comisión de los delitos fiscales, se establece desde el momento en que el contribuyente registró en su contabilidad y consideró facturas falsas por compras ficticias; o bien, por haber obtenido ingresos sin expedir la factura correspondiente, o en su defecto, con el ánimo de obtener la devolución de contribuciones, manifiesta datos falsos, cuando omite presentar por más de un año la declaración correspondiente a un ejercicio fiscal, evitando el pago de las contribuciones correspondientes; y en su caso, cuando por engaño a la autoridad aprovechando algún error de ella, omite el pago de alguna contribución de manera parcial o total, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio de la autoridad fiscal correspondiente.

Los delitos fiscales se configuran por ignorancia o desconocimiento de las leyes respectivas; el conocimiento de dichas legislaciones, tanto de

⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit.*, tomo P–Z, p. 2647.

la determinación de los impuestos como de los derechos de los contribuyentes, liberará al contribuyente de incurrir en comportamientos delictivos.

Definitivamente los problemas económicos y fiscales aunados con la ignorancia de las leyes, son motivo para que los contribuyentes cometan delitos fiscales.

Para evitar que los contribuyentes cometan delitos fiscales, será necesario entre otras acciones, que la autoridad fiscal haga uso de sus facultades de revisión a dichos contribuyentes, de manera constante a sus operaciones de venta y de compra, para corregir en su caso, los errores que se estuvieran efectuando; evitando con esto delitos fiscales.

El contribuyente constantemente deberá estar actualizado en los preceptos legales y fiscales para su cabal cumplimiento.

Bibliografía

ACOSTA, R. M., *Derecho administrativo, parte especial*, 2 volúmenes. México, Editorial Porrúa, 2001.

CARRASCO, I. H., *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*, México, Editorial Themis, 1998.

CASAS, J. O., *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*, Buenos Aires, Editorial Desalma, 1992.

CORDÓN, M. F., *El Proceso Contencioso Administrativo*, Navarra, Editorial Aranzandi, 2001.

CURIEL, V. O., *Principios Tributarios*, México, Editorial ISEF, 2003.

DIEP, D. D. y María, D. H., *Defensa Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1999.

ESQUIVEL, V. G. A., *El Juicio de Lescividad y otros estudios*, México, Editorial Porrúa.

FOLCO, C. M., *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura.*, Santa Fe, Editorial Rubinzal-Culzoni, 2000.

GALLEGOS, R. H., *Los Juicios de Nulidad y Amparo en Material Fiscal*, México, Editorial ISEF, 2003.

GARCÍA, N. C., *El Silencio Administrativo en el Derecho Tributario*, Navarra, Editorial Aranzandi, 2001.

GONZÁLEZ, R. J. J., *El Recurso de Casación en la Jurisdicción Contencioso- Administrativa*, Navarra, Editorial Aranzadi, 1996.

GONZÁLEZ, R. A., *La justicia tributaria en México*, México, Editorial Jus, 1992.

GORDOA, L. A. L., *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1998.

LUCERO, E. M., *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, México, Editorial Porrúa, 2002.

MARGAIN, M. E., *Las Facultades de Comprobación Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2001.

MÁRQUEZ, G. D., *Los Procedimientos Administrativos Materialmente Jurisdiccionales como Medios de Control en la Administración Pública*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002.

MÉNDEZ, G. J., *Introducción al Derecho Financiero*, México, Editorial Trillas, 2003.

PAZ, L. A., y José, G. M. G., *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, México, Editorial ISEF, 2003.