

UNIDAD 10

El derecho penal tributario

Objetivos:

Al finalizar la unidad el alumno:

- Identificará las diferentes infracciones fiscales que se establecen en el Código Fiscal de la Federación.
- Explicará las sanciones administrativas, así como su clasificación y las características que reviste cada una de ellas.
- Explicará los delitos fiscales y sus diversas clasificaciones relacionadas con los responsables, la procedencia, el monto para fijar caución, el sobreseimiento y según lo que lo establece el Código Fiscal de la Federación.

Introducción

El Código Fiscal de la Federación no contiene únicamente normas jurídicas relativas a disposiciones generales en materia fiscal o respecto a derechos y obligaciones de los contribuyentes ni sólo versa sobre aspectos procedimentales o facultades de la autoridad administrativa; el campo jurídico-tributario es tan vasto y complejo y presenta tal variedad de actividades mercantiles, financieras, empresariales, etc., que resulta indispensable la presencia de un título reservado exclusivamente para regular y sancionar los diversos ilícitos que cometan los contribuyentes o las personas relacionadas con ellos, o quienes participen en la comisión de ilícitos fiscales.

Es por esto que el Código Fiscal de la Federación destina íntegramente el título IV, capítulos I y II, a las infracciones y delitos fiscales, disponiendo todo lo relacionado con su normatividad y sanción, aspectos estudiados en forma independiente en esta unidad.

La ley prevé la posibilidad de que varios individuos cometan una misma infracción, como también que una sola persona cometa diversas infracciones, pero no obstante las sanciones no se producen en forma espontánea, es necesario determinarlas, y para ello debe caracterizarse cada infracción, lo que equivale a encuadrar la conducta del infractor en la norma tributaria y determinar la sanción correspondiente, misma que impone la autoridad mediante una resolución cuyos caracteres son también objeto de estudio.

El delito fiscal no es esencialmente distinto a otra clase de delitos, y así lo afirman los doctrinarios al analizar sus características, como también se esfuerzan en determinar las razones por las que el legislador distingue las infracciones de los delitos fiscales, puesto que la investigación y persecución del delito corresponde a la institución del Ministerio Público, es necesario estudiar sus principales funciones —aunque sea en forma breve—, pues la autoridad debe cumplir con ciertos requisitos para proceder en contra de los responsables, y también debe realizar diversas actuaciones durante el proceso penal.

La querrela, la declaratoria de perjuicio y la denuncia son condiciones previas al proceso penal tratándose de delitos fiscales; la ley determina los

delitos objeto de querrela, así como a los que les corresponde la declaratoria de perjuicio. Al tiempo de realizar este acto procesal, ciertos delitos requieren que la autoridad cuantifique simultáneamente el daño que le causó el ilícito, razón que se hace constar en el propio instrumento a fin de determinar la caución que deba imponerse al procesado para efecto de otorgarle la libertad provisional.

El sobreseimiento es una figura jurídica que adquiere especial importancia en materia penal-fiscal, pues habiendo cumplido el procesado con ciertos requisitos que establece la ley, la autoridad fiscal, en un acto discrecional, puede solicitar ante el juez de la causa que sobresea el juicio llevado en contra del procesado o de determinadas personas, con los efectos jurídicos que esto conlleva.

Además, se muestra una lista con los diversos delitos en materia fiscal previstos por el Código Fiscal de la Federación, donde se aprecia su diversidad y las múltiples conductas que la ley puede considerar como delito. De esta manera es como concluye el estudio de las infracciones y delitos en materia fiscal, tema muy extenso ciertamente, pero su propósito es presentar sus principales temas de estudio.

10.1. Las infracciones fiscales según el Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación dedica el capítulo I del título IV exclusivamente a la normatividad de las infracciones en materia fiscal, lo cual comprende de los artículos 70 al 91-B, inclusive; en esos artículos la ley establece diversas clases de infracciones fiscales, así como las multas aplicables para el caso de concretarse cualquiera de ellas, por lo cual a continuación se hace un resumen de las infracciones previstas por la ley y se indica brevemente en qué consiste cada una de ellas.

1. Infracciones que originen la omisión total o parcial de contribuciones (artículo 76). La ley se refiere tanto a contribuciones del contribuyente como a las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio

exterior, que sean descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

2. Infracciones por omitir contribuciones por error aritmético en las declaraciones (artículo 78). El texto legal no indica de qué contribuciones se trata, pero se entiende que se refiere tanto a las propias como a las retenidas, recaudadas o trasladadas.

3. Infracciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79). Estas infracciones abarcan de las fracciones I a IX del artículo citado. Son, entre otras, no solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o hacerlo extemporáneamente; falta de solicitud de inscripción por cuenta de un tercero o hacerlo extemporáneamente; no presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes; no citar la clave de registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal en declaraciones, avisos o solicitudes; señalar un domicilio fiscal distinto del que corresponde en los términos del artículo 10 del Código Fiscal, entre otros.

4. Infracciones relativas a la obligación de pago de contribuciones, así como la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias (artículo 81). Estas infracciones, según lo indica el encabezado, se concretan en el incumplimiento de obligaciones sustantivas y formales a cargo del responsable; incluyen la falta de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos o constancias, así como la presentación de declaraciones con errores o incompletas, o en forma distinta a la que exige la ley. La falta de pago de contribuciones se refiere a declaraciones definitivas y pagos provisionales, y abarca declaraciones informativas, como es el caso del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, y las que deban emitirse conforme a la Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios. Son más infracciones las que cita la ley, pero sirvan las expuestas como ejemplos de las comprendidas en las fracciones I a XXIII del citado artículo.

5. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, expedir comprobantes, no dictaminar estados financieros, entre otras (artículo 83). Estas contravenciones son diversas o de diferente contenido y están previstas en las fracciones de la I a la XIV del artículo referido; comprenden representativas contravenciones como no llevar contabilidad, llevarla en forma distinta a lo que dispone el código u otras leyes fiscales, no conservar la contabilidad por el plazo que establece la ley, no expedir comprobantes por las

operaciones que se realicen o expedirlos sin requisitos fiscales, expedir comprobantes a nombre de persona distinta a la que adquirió el bien o contrató el uso o goce de bienes o servicios, etcétera.

6. Infracciones en que incurran las instituciones de crédito (artículo 84-A). Estas infracciones se encuentran previstas en las fracciones I a VI del artículo en comento, y aplican exclusivamente a instituciones de crédito; se refieren en concreto a lo dispuesto por el artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación.

7. Infracciones a usuarios de servicios y cuentahabientes de instituciones de crédito (artículo 84-C). Éstas aplican exclusivamente a las personas arriba indicadas, por omitir parcial o totalmente información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave de registro federal de contribuyentes y demás datos que soliciten los prestadores de servicios o instituciones de crédito, o bien, por proporcionarlos con datos incorrectos o falsos.

8. Infracciones de empresas de factoraje financiero (artículo 84-E). Siendo el factoraje financiero una actividad financiera especializada, la ley prevé las infracciones que cometen las empresas especializadas en los casos señalados conforme a los párrafos primero y segundo del artículo 32-C del Código Fiscal de la Federación, así como para el caso de no efectuar la notificación de la cesión de créditos por virtud de un contrato de factoraje financiero, o por negarse a recibir dicha notificación.

9. Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación de la autoridad (artículo 85). Tales infracciones se encuentran dispuestas en cinco fracciones que prevén conductas como oponerse a la práctica de la visita domiciliaria, no suministrar datos o informes a la autoridad, no proporcionar la contabilidad o parte de ella, no proporcionar el contenido de cajas, valores y demás elementos para comprobar las obligaciones propias o de terceros, no conservar la contabilidad o parte de ella; no suministrar datos sobre clientes y proveedores, divulgar o usar información confidencial proporcionada por terceros que afecte su posición competitiva, declarar falsamente para obtener los beneficios que señala el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación,

que obliga a declarar bajo protesta de decir verdad que se cumple con diversos requisitos.

10. Infracciones por no adherir marbetes o precintar envases o recipientes que contengan bebidas alcohólica (artículo 86-A). Son infracciones que se establecen en los términos de la Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios a los envasadores de bebidas alcohólicas, y están contenidos en tres fracciones relativas a la obligación de adherir, y cerciorarse de estar adheridos, marbetes o precintos a los envases de esas bebidas.

11. Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal, cuando el obligado pudo haber ofrecido garantías adicionales (artículo 86-C). Sólo en el caso de que la autoridad fiscal compruebe que el obligado pudo haber ofrecido garantías adicionales, en lugar de solicitar y obtener autorización para el pago a plazos de su obligación en los términos del artículo 66, fracción II, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, incurre en esta infracción sancionada por la ley fiscal.

12. Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza y tabacos labrados (artículo 86-E). En los términos que establece el artículo 19, fracciones IV y X de la Ley Especial sobre Producción y Servicios, son infracciones el no llevar el control físico de estos productos, o llevarlo en forma distinta a como lo señala la ley.

13. Infracciones de funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (artículo 87). El Código Fiscal de la Federación establece estas contravenciones en tres fracciones del citado artículo. Son conductas tales como no exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recibir o aceptar que se reciba el pago en forma distinta a como lo señala la ley, asentar falsamente que se ha cumplido con las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas domiciliarias, exigir prestaciones no previstas en las leyes fiscales, aun cuando se apliquen a la realización de las funciones públicas, y divulgar o usar información confidencial proporcionada por terceros que afecte su posición competitiva.

14. Infracciones cometidas por terceros (artículo 89). El Código Fiscal de la Federación previene estos ilícitos en dos fracciones, que se concretan en

asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de contribuciones, así como colaborar en la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o documentos que se expidan. Previene también el caso de complicidad en la comisión de infracciones fiscales, en cualquier forma no prevista en la ley.

15. Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros por contadores públicos (artículo 91-A). Estas infracciones son en las que incurre el contador público que dictamina estados financieros conforme al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, por no detectar la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente auditado, cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación determinen dicha omisión mediante resolución y ésta quede firme. Aclara la ley que el contador público no incurre en tal infracción, si la omisión determinada no supera el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% de las contribuciones propias del contribuyente.

Por último, cabe reiterar que las multas aplicables a cada una de las infracciones analizadas están especificadas en el propio capítulo I del título II del Código Fiscal de la Federación, por lo que se recomienda lo consultes a efecto de que conozcas específicamente los límites inferiores y superiores en cada caso concreto.

Ejercicio 1

Concordar, discordar y acordar

Lee cuidadosamente cada afirmación y responde *sí*, si estás de acuerdo con ella. Por el contrario, en caso de no estar de acuerdo, escribe *no*. Si consideras que la frase quedaría más clara y completa, entonces escribe la palabra o frase que completen o mejoren el enunciado.

1. Es infracción violar una norma fiscal formal de tolerar.

2. Es infracción que un servidor público exija a un contribuyente prestaciones distintas a las que señala la ley.

3. Es infracción a cargo de un tercero aconseja o asesora a un contribuyente para evitar lícitamente la causación de una contribución.

4. Un contador público incurre en infracción si no detecta que el auditado omitió pagar contribuciones propias, retenidas, recaudadas o trasladadas.

10.2. Las sanciones administrativas

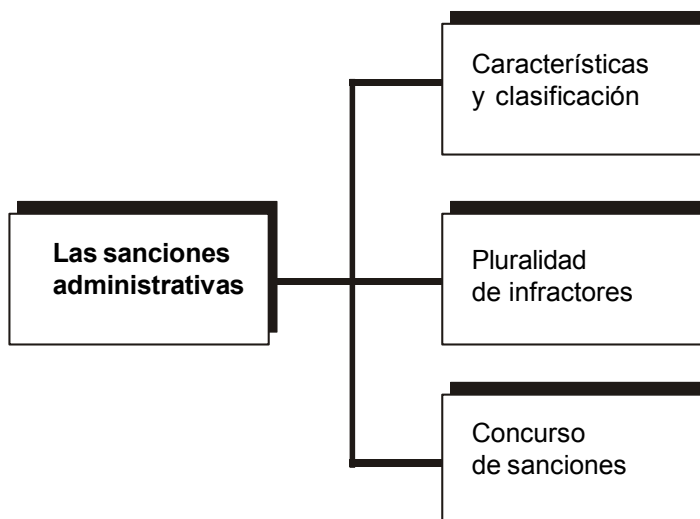


Figura 10.1. Esquema del estudio de las sanciones administrativas.

10.2.1. Características y clasificación

Características

En materia tributaria las sanciones administrativas tienen diversas características, pues si bien en un sentido amplio se trata de una punición al infractor, el grado de castigo ordenado por la norma varía dependiendo de la naturaleza o importancia de la infracción cometida.

La coercibilidad permite a los órganos del Estado exigir coactivamente el cumplimiento de una norma

¿Qué diferencia existe entre la sanción y la pena?

El aspecto coercitivo de la norma jurídica implica la creación y aplicación de los medios necesarios para hacerla cumplir, y estos medios son, precisamente, la sanción o la pena, aunque conviene aclarar que técnicamente existe diferencia de grado entre los vocablos "sanción" y "pena", ya que el primero se entiende como género, y por tanto incluye a la segunda, y estrictamente su finalidad es indemnizatoria, en tanto que la pena es la especie de sanción que tiene una finalidad esencialmente punitiva, represiva o intimidatoria.

La doctrina jurídica señala que la sanción tiene algunas notas distintivas, como son las siguientes:

1. La sanción es consecuencia del enunciado hipotético de la norma jurídica.
2. El contenido de la norma jurídica es la norma misma.
3. El contenido normativo calificado de sanción consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño que debe sufrir.
4. La imposición de las sanciones y su ejecución la realizan sólo los órganos del Estado, porque a éstos les corresponde el monopolio de la coacción al infractor.
5. Los fines de la sanción son de tres clases:
 - a) Indemnizatorios o reparatorios.
 - b) Represivos, punitivos o disuasivos.
 - c) Compensatorios.

Clasificación

La clasificación de las infracciones administrativas en materia fiscal corresponde al contenido de la obligación tributaria, y por ello existen infracciones **sustantivas** y **formales**. Las infracciones sustantivas consisten en omitir el pago de la prestación tributaria o hacerlo tardíamente y se reputan como las de mayor gravedad; las infracciones formales consisten en incumplir deberes de hacer, no hacer o tolerar, y aunque son también sancionables, se les considera de menor gravedad que los primeros.

*Existen infracciones sustantivas
y formales*

Con objeto de obtener un cuadro completo que contenga las diversas clases de sanciones aplicables en materia fiscal, a continuación se presenta una clasificación que muestra las diversas clases de sanciones que pueden aplicarse, atendiendo a la autoridad que las impone, a los fines que persiguen, a su carácter principal o accesorio, y a los bienes jurídicos sobre los que actúan, según se muestra a continuación:

1. Sanciones administrativas y penales

- a) Las sanciones administrativas, que siempre tienen el carácter de indemnizatorias, las determina e impone invariablemente la autoridad fiscal.
- b) Las sanciones penales, que siempre tienen el carácter de represivas o punitivas, las determina e impone exclusivamente la autoridad judicial, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 21 de la Constitución General de la República.

2. Sanciones indemnizatorias, represivas y mixtas

- a) Las sanciones indemnizatorias se limitan a reparar el daño causado por el ilícito o la infracción; como ejemplo están los intereses moratorios, cuyo propósito es indemnizar al fisco por el tiempo de mora en el pago de la prestación fiscal sustantiva.
- b) Las sanciones represivas son las que se infringen al sujeto activo del ilícito como una pérdida o menoscabo en sus bienes jurídicos, tales como su patrimonio o su libertad personal, tratándose de pérdida de bienes, por lo general su cuantía es por cantidad mayor a los daños causados por la infracción.

c) Las sanciones mixtas tienen, simultáneamente, el carácter de las indemnizatorias y represivas. Su objeto es doble: reparar el daño causado por el ilícito y reprimir al infractor.

3. Sanciones principales, accesorias y subsidiarias

a) Las sanciones principales son las que tienen por objeto castigar a causa de la violación de la norma infringida; tal es el caso de la multa.

b) Las sanciones accesorias recaen sobre los objetos o medios con los cuales se efectuó la infracción; el ejemplo evidente es el decomiso de bienes por la comisión del delito de contrabando.

c) Las sanciones subsidiarias son las impuestas a causa de la imposibilidad de cumplir con la sanción principal; es ilustrativo el ejemplo de convertir una multa en arresto para el caso de insolvencia del infractor.

4. Sanciones privativas de la libertad, patrimoniales y privativas de derechos

a) Las penas privativas de la libertad son las impuestas a causa de ilícitos graves que ameritan castigo severo al infractor; las aplica sólo la autoridad judicial y son de naturaleza represiva.

b) Las patrimoniales o económicas son las sanciones más frecuentes; su naturaleza es indemnizatoria y las juzga y aplica la autoridad administrativa.

c) Las sanciones privativas de derechos consisten en la pérdida o menoscabo de ciertos bienes jurídicos, tales como las concesiones, las patentes, los nombramientos, etc., y también las determina y castiga la autoridad administrativa.

10.2.2. Pluralidad de infractores

Ocurre en ocasiones que una misma infracción a la ley fiscal sea cometida tanto por el titular de la obligación como por personas ajenas a ésta, los terceros, quienes desde luego influyen, aconsejan, asesoran, colaboran,

encubren o son cómplices con el contribuyente inclusive en la comisión de un ilícito, en cualquiera de las formas previstas por la ley.

Es así que en los casos anteriores la responsabilidad por la infracción a la ley fiscal no sólo es del obligado principal, sino también de quienes colaboraron con él en la concreción del ilícito, y al efecto el Código Fiscal de la Federación previene en diversos artículos las conductas que deben realizar los terceros para ser considerados infractores, imputándoles igual responsabilidad que al titular de la obligación y, en consecuencia, acreedores a la sanción o pena que la ley les impone.

El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 89 gran parte de las conductas ilícitas que han de desplegar los terceros para ser considerados como infractores, por lo que a continuación se transcribe íntegramente el texto legal del citado artículo, y posteriormente se hace el comentario que proceda.

"Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

La asesoría y el consejo para omitir el pago de contribuciones, así como la colaboración para alterar la contabilidad o datos en documentos que se expidan, son responsabilidades que recaen sobre terceros

II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales."

En la fracción I se describen conductas perfectamente identificables, como son la asesoría o el consejo, las cuales por lo general requieren de cierto grado de conocimiento, pero deben ser canalizadas a un fin concreto que es, justamente, la omisión de pago de una contribución; se trata, en consecuencia, del incumplimiento de una obligación tributaria sustantiva la cual impacta las

La complicidad es una forma de responsabilidad fiscal que recae sobre terceros

finanzas del Estado convirtiéndolo en el perjudicado directo. Cabe mencionar que si no existe la omisión en el pago de contribuciones, o la alteración de datos en la contabilidad o en los documentos expedidos, tampoco se configura el ilícito, y por lo mismo no existen responsables ni sanción que aplicar.

La fracción II del artículo en estudio precisa la figura de la complicidad, palabra que denota participación o asociación en un ilícito fiscal el cual, por tanto, es imputable a dos o más personas. La complicidad es una forma de participación que presupone la conducta de otra u otras personas que no son cómplices, sino autores, coautores o instigadores del ilícito; el cómplice es un partícipe en sentido estricto y, en tal virtud, no tiene el dominio del hecho al que

¿Qué aspectos constituyen premisas básicas para que un tercero se constituya en encubridor de un delito?

ayuda o coopera, pues quien lo tiene es el autor u obligado titular conforme a la ley. La conducta del partícipe, cómplice o instigador es, por eso, accesoria del injusto realizado por otro u otros.

Otra forma de pluralidad de infractores es por la comisión del ilícito de encubrimiento de un delito fiscal. En el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación se señala diversas conductas que deben desplegar los terceros para concretar este delito, haciéndolos imputables del ilícito y acreedores a la sanción de la ley. El tipo penal señala que el encubridor debe cumplir dos premisas básicas: no haber participado en la ejecución del delito y no haber tenido previo acuerdo con el autor del ilícito.

En materia fiscal, ¿qué es el concurso de sanciones?

Habiendo pluralidad de infractores la ley dispone cómo han de ser sancionados todos y cada uno de ellos; el artículo 71, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente: "Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga".

10.2.3. Concurso de sanciones

Este punto trata del caso de una conducta desplegada por una persona que puede llegar a contravenir diversas disposiciones fiscales, porque el mismo acto o la misma omisión están previstos por el Código Fiscal Federal como infracción y delito al mismo tiempo, o bien, como dos infracciones distintas, de manera tal que en el ámbito administrativo el mismo acto u omisión puede responsabilizar al sujeto activo del ilícito de dos o más infracciones fiscales, generadoras de otras tantas sanciones.

Habiendo concurso de sanciones a causa de una misma conducta o infracción, la sanción aplicable es la que corresponde a la infracción cuya multa sea mayor

Tratándose de infracciones administrativas es frecuente el último caso, y aplica lo dispuesto por el artículo 75, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

"Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que corresponden varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor."

Ahora bien, al presentarse un acto u omisión que sea al mismo tiempo una infracción administrativa y constitutivo de un delito fiscal, procede entonces lo ordenado por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que prescribe lo siguiente:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

Observa que en este caso la autoridad judicial sólo tiene que ver con el aspecto penal, y por tanto no puede imponer multas ni cobrar contribuciones, reservando esta función exclusivamente para la autoridad administrativa.

Ejercicio 2

1. Característica sustancial de la norma jurídica es:

- a) Su flexibilidad de aplicación.
- b) Su integración a un código.
- c) Su coercibilidad para exigir el cumplimiento.
- d) Su calidad de derecho positivo vigente.

2. En materia fiscal, la responsabilidad por encubrimiento recae en terceros cuando:

- a) Son coautores ejecutando el ilícito fiscal.
- b) Trasladan u ocultan el delito sin participar en él ni antes acordarlo con el autor.
- c) Planean con el autor la comisión del ilícito.
- d) No participan en la ejecución del ilícito, pero tienen previo acuerdo con el autor.

3. Una sola conducta u omisión que contravenga al mismo tiempo diversas disposiciones fiscales produce:

- a) La acumulación de infracciones.
- b) El concurso de sanciones.
- c) La acumulación de sanciones.
- d) La limitación de infracciones

4. La sanción aplicable por un mismo acto u omisión que infrinja diversas disposiciones fiscales, es:

- a) La suma de las sanciones que corresponda a todas las infracciones.
- b) La media aritmética de las sanciones que correspondan a todas las infracciones.
- c) La que corresponda a la infracción cuya multa sea por cantidad mayor.
- d) La que corresponda a cualquiera de las infracciones perpetradas.

10.3. Los delitos fiscales

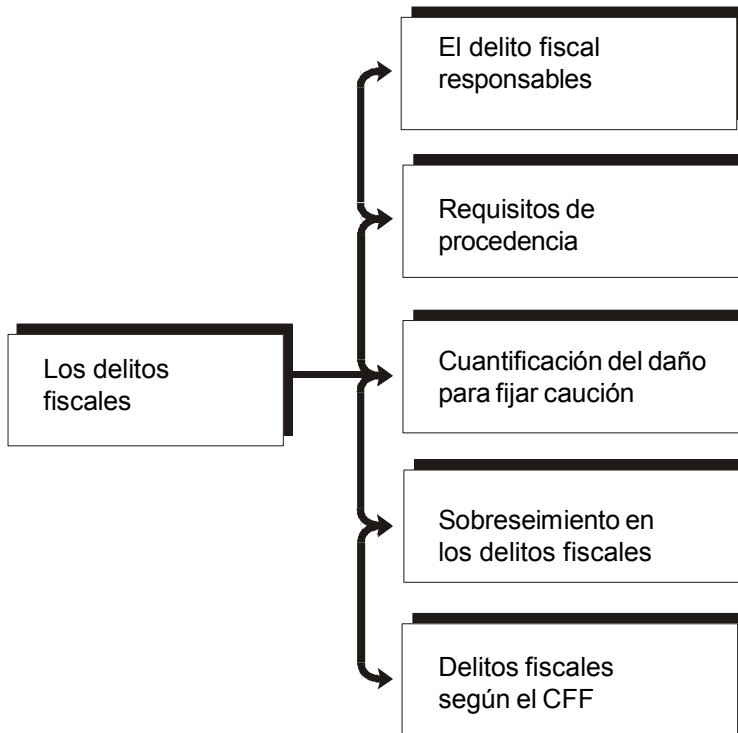


Figura 10.2. Los delitos fiscales según el CFF.

10.3.1. Responsables de delito fiscal

Cuando un infractor ha consumado la hipótesis normativa prevista como delito por la ley fiscal, el ilícito ya no le incumbe directamente a la autoridad administrativa —salvo en lo referente al cobro de contribuciones omitidas, recargos y sanciones—, porque en cuanto al castigo que ha de infligirse al presunto delincuente, eso es facultad exclusiva de la autoridad judicial, por ser

el único órgano del Estado autorizado para imponerlo en los términos de los artículos 21, primer párrafo, de la Constitución General de la República, y 70 del Código Fiscal de la Federación.

En dicho código se observa cómo todo el capítulo II del título IV, comprendido de los artículos 92 al 115 inclusive, está reservado exclusivamente a los delitos fiscales, por lo que contiene tanto prevenciones de carácter general como diversas conductas ilícitas constitutivas de otras tantas clases de delitos fiscales.

En cuanto a los sujetos responsables del delito fiscal, el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 95 las diversas conductas típicas de los sujetos activos en la comisión de delitos fiscales; siete fracciones integran este artículo y están comprendidas la totalidad de esas conductas. A continuación se transcribe lo dispuesto por la ley sobre los sujetos responsables de delitos fiscales, que son quienes:

¿Quiénes son responsables de los delitos fiscales?

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

10.3.2. Requisitos de procedibilidad

Para proceder penalmente en contra de los presuntos responsables por la comisión de delitos en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 92, primero y segundo párrafos, en relación con la fracción VIII del artículo 42, del mismo ordenamiento, los requisitos que debe cumplir previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para iniciar en contra de ellos un proceso penal. Al efecto dispone que dicha secretaría formule querrela, declaratorias de perjuicio o de contrabando de mercancías que requieren permiso

de autoridad competente —aunque no paguen impuestos— o sean de tráfico prohibido o, simplemente, haga la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

Para proceder penalmente, en materia fiscal se requiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela o declaratoria de perjuicio ante el Ministerio Público Federal

A cada especie de procedibilidad corresponde una cierta clase de delitos, por lo que a continuación se hace referencia de los delitos que integran cada requisito de procedibilidad, según se indica a continuación:

Querrela

Esta figura procesal requiere que sea precisamente el ofendido o su representante legal quien solicite al órgano de acusación —el Ministerio Público Federal— que investigue y persiga un supuesto delito que le causó agravio, con objeto de iniciar la averiguación previa y dar cauce con el proceso penal.

La **querrela** es el acto que corresponde a la parte ofendida, donde el sujeto pasivo del delito, que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, solicita ejercer la acción penal en contra de los presuntos responsables del ilícito, que son el sujeto o sujetos activos del delito fiscal.

El Código Fiscal Federal señala que debe formularse querrela en los casos de delitos a que se refieren los artículos indicados a continuación:

- 105. Equiparable al contrabando.
- 108. Defraudación fiscal.
- 109. Equiparable a la defraudación fiscal.
- 110. Delitos en materia del Registro Federal de Contribuyentes.
- 111. Delitos por omisión de declaraciones.
- 112. Abuso de confianza de depositarios e interventores.
- 114. Abuso de autoridad.

Declaratoria de perjuicio

Éste es otro requisito de procedibilidad en cuanto a delitos fiscales; existen ciertos ilícitos en los que para iniciar la acción penal, previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá declarar haber sufrido

Dependiendo del delito, se formulará querrela, declaratorias o simple denuncia

—o que pudo haber sufrido— perjuicio, pero este requisito sólo se exige en los casos de los dos delitos que se indican a continuación, así como los artículos que los sancionan:

- 102. Contrabando.
- 115. Robo en recinto fiscal o fiscalizado.

En este punto debe recordarse que el perjuicio es un vocablo jurídico que alude a una ganancia o beneficio que racionalmente esperaba obtener una persona, sin haberlo obtenido en realidad.

Declaratoria de contrabando de mercancías por las que no se pagan impuestos y requieren permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Este requisito de procedibilidad no tiene propiamente un contenido patrimonial, porque el Estado no sufre pérdida o menoscabo alguno en su erario, toda vez que se trata de mercancías cuya producción, circulación y consumo no están gravadas por impuestos, pero, en cambio, lo que el Estado castiga es el contrabando de tales mercancías, las cuales requieren de previo permiso otorgado por autoridad competente, o bien, se trata de mercancías de tráfico prohibido, como pueden ser armas de fuego o enervantes, entre otros.

La denuncia es el acto procesal mediante el cual una persona pone en conocimiento del Ministerio Público hechos que pueden ser constitutivos de un delito perseguible de oficio

Denuncia

La denuncia es un vocablo jurídico que denota en el sentido más amplio y difundido de carácter procesal, el acto por el cual una persona pone en conocimiento del órgano de acusación —el Ministerio Público— la comisión de hechos que pueden ser constitutivos de un delito perseguible de oficio. La denuncia debe limitarse a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente.

El artículo 93 del Código Fiscal de la Federación dispone el momento en que la autoridad fiscal debe hacer del conocimiento y aportar medios al

Ministerio Público Federal, cuando tenga conocimiento de la probable comisión de un delito fiscal que se persiga de oficio; el texto legal es el siguiente:

"Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado."

La ley no hace mención en particular a ningún delito sobre el cual proceda la denuncia, y en el segundo párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación sólo se señala: "En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal". Puesto que ya se enlistaron los artículos correspondientes a otros tantos delitos en que proceden la querrela y declaratoria de perjuicios y de contrabando de ciertas mercancías, por excepción se determinan los delitos cuyo requisito de procedibilidad es la denuncia, que son los siguientes:

- 103. Presunción de delito de contrabando.
- 113. Destrucción de medios de control.
- 114. Abuso de autoridad.
- 114-A. Amenazas de servidores públicos.

¿Cuáles son los delitos fiscales por los que procede la denuncia de hechos ante el Ministerio Público?

Conforme al art. 100 del Código Fiscal de la Federación, la acción penal de los delitos fiscales, prescribirán en tres años contados a partir del día en que la autoridad hacendaria tenga conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de comisión del delito.

10.3.3. Cuantificación del daño para fijar caución

El cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando se cometan delitos fiscales en los que sea necesaria la

Cuando procede determinar el daño o perjuicio en el proceso penal, ¿a quién le corresponde hacerlo?

La cuantificación del daño sirve para fijar la libertad provisional bajo caución; las contribuciones adeudadas son créditos fiscales que el Estado hace efectivos en forma coactiva

querella o la declaratoria de perjuicio, y el daño o perjuicio sea cuantificable, compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuantificarlo y asentarlo en la propia querella o declaratoria que presente ante el Ministerio Público Federal; agrega que la citada cuantificación sólo debe surtir efectos en el procedimiento penal.

Es necesario tener presente que el daño tiene su propia connotación jurídica; en el artículo 2108 del Código Civil para el Distrito Federal se señala: "Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación". A su vez el

perjuicio fiscal es la voz utilizada para significar que la autoridad fiscal ha tenido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia de conductas delictivas por parte del contribuyente; este perjuicio deviene de la presencia objetiva y concurrente de varios elementos, como una conducta

delictiva, un sujeto culpable e imputable y un acto antijurídico, lo cual fue causa directa e inmediata de la afectación o menoscabo de contenido pecuniario y real, no hipotético, al erario público.

¿Por qué la caución en el proceso penal no sustituye la garantía del interés fiscal?

No debe confundirse la cuantificación del daño en el proceso penal con las contribuciones adeudadas por el contribuyente en el procedimiento administrativo; la primera tiene

como propósito determinar a cuánto ascendió la afectación sufrida por el erario federal y, en su caso, fijar el importe de la medida cautelar; las contribuciones adeudadas son créditos fiscales respecto de los cuales la autoridad fiscal realiza el cobro por cualquier medio, principalmente por el procedimiento administrativo de ejecución, método coactivo por excelencia.

En el mismo cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se dispone que para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de delitos graves, el procesado deberá otorgar caución, que

comprende la cuantificación del daño más las contribuciones omitidas y su actualización, así como los recargos determinados por la autoridad administrativa a la fecha en que se promueva la libertad provisional. En consecuencia, el importe para fijar la caución comprende dos bases: una estimada, que corresponde al importe del daño o perjuicio sufrido por el erario federal, y la otra real, por el importe de contribuciones adeudadas y actualizadas, así como los respectivos recargos calculados a la fecha en que se solicite la libertad provisional del inculgado.

La caución en el proceso penal no sustituye la garantía del interés fiscal en el procedimiento administrativo, así lo advierte la ley y resulta congruente, porque la caución en el proceso penal y la garantía del crédito en el procedimiento administrativo son instancias completamente distintas, se constituyen sobre bases diferentes y tienen propósitos diversos.

En el quinto párrafo del citado artículo 92 se establece la posibilidad de que la autoridad judicial reduzca el monto de la caución hasta en 50%, cuando el inculgado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

El beneficio de la reducción del monto de la caución se basa en un elemento esencialmente objetivo: haber pagado o garantizado el interés fiscal para reducirse hasta en 50%, aunque pareciera que dicha reducción no es proporcional a lo que el inculgado a su vez pagó o garantizó, y por lo mismo es insuficiente, puesto que habiendo liquidado o afianzado el interés fiscal a satisfacción de la autoridad, resta únicamente la cuantificación del daño o perjuicio causado, el cual por regla general siempre es por cantidad notoriamente inferior al crédito principal.

10.3.4. Sobreseimiento en los delitos fiscales

Dispone el tercer párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando los procesados paguen las

contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien, estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaría. Esta petición se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

Aspectos relevantes en esta disposición legal son que los delitos con estos requisitos de procedibilidad se sobreseen a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando el inculpado haya pagado o garantizado a satisfacción de la autoridad el importe del crédito fiscal que dio lugar a la imputación, así como las sanciones y recargos. De esto surgen dos reflexiones: la primera, sobre la figura del sobreseimiento en materia penal; la segunda, sobre la autoridad fiscal como peticionaria del beneficio del sobreseimiento.

El sobreseimiento de la autoridad fiscal en el proceso penal tiene los mismos efectos que una sentencia absolutoria con autoridad de cosa juzgada

El sobreseimiento es una facultad discrecional de la autoridad fiscal

En cuanto a lo primero, el sobreseimiento es una figura jurídica que, en términos generales, sirve para designar la terminación anticipada de un proceso o procedimiento por existir obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre del fondo del asunto, sin embargo, en materia penal adquiere una connotación especial porque el auto que lo declara tiene los mismos efectos que una sentencia absolutoria con autoridad de cosa juzgada, es decir, de una sentencia "firme" que no admite ningún recurso en contrario para combatirla.

En vista de que la autoridad fiscal ha quedado satisfecha al serle pagado o garantizado el crédito fiscal y sus accesorios, es claro que puede solicitar el sobreseimiento del proceso en beneficio de ciertas personas, lo cual hace en la instancia que corresponde, y concediéndolo el juzgador, el auto que la declara tiene los mismos efectos definitivos de un sentencia absolutoria sobre la libertad del procesado. Esta facultad petitoria es discrecional por parte de la autoridad fiscal, lo que equivale a señalar que no está obligada a solicitarlo aunque el inculpado haya pagado o garantizado íntegramente el crédito fiscal y los accesorios.

Por último, debe señalarse que la petición de sobreseimiento debe realizarla la autoridad en cualquier momento, pero antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, paso inmediato anterior a que el órgano jurisdiccional dicte sentencia definitiva.

¿Cuándo debe hacer la autoridad la petición de sobreseimiento del proceso penal al Ministerio Público?

10.3.5. Los delitos fiscales según el Código Fiscal de la Federación

Ya se explicó que los delitos fiscales los agrupa el Código Fiscal de la Federación en el título IV, capítulo II, a partir del artículo 92 y hasta el artículo 115 inclusive. No todos ellos contienen normas relativas a delitos, pues algunos se refieren a disposiciones de carácter general o penalidades pero puede señalarse que, en términos generales, a partir del artículo 96 se describen conductas tipo de los diversos delitos fiscales contenidos en el citado ordenamiento.

Con objeto de ampliar tus conocimientos sobre delitos en materia fiscal previstos por el Código Fiscal de la Federación, a continuación se presenta una lista de acuerdo sólo con el orden numérico de los artículos que los citan:

Para saber más...

Artículo	Contenido
96.	Encubrimiento de delitos fiscales.
97.	Delito calificado de funcionario o empleado público.
98.	Tentativa de delitos.
99.	Delito continuado.
100.	Prescripción de la acción penal.
101.	Improcedencia de la sustitución y conmutación por delitos fiscales.
102.	Delito de contrabando.

Artículo**Contenido**

- 103. Presunción de contrabando.
- 104. Pena para el delito de contrabando.
- 105. Conductas equiparables al contrabando.
- 106. Mercancías de uso personal.
- 107. Delito de contrabando calificado.
- 108. Delito de defraudación fiscal.
- 109. Equiparación a la defraudación fiscal.
- 110. Delitos en materia del RFC.
- 111. Penas por alteraciones contables y otras.
- 112. Abuso de confianza de depositarios e interventores.
- 113. Destrucción de medios de control.
- 114. Abuso de autoridad.
- 114-A. Amenazas de servidores públicos.
- 115. Robo en recinto fiscal o fiscalizado.

Delito de defraudación fiscal art. 108, CFF

Elementos:

- Uso de engaños o de aprovechamiento de errores.
- Omisión total o parcial de contribuciones.
- Obtención de beneficio indebido.
- Perjuicio al Fisco Federal.

Monto defraudado*	Sanciones (tiempo en prisión)
Hasta \$691 310.00	De 3 meses a 2 años.
Más de \$1 036 965.00	De 2 a 5 años
Más de \$1 036 965.00	De 3 a 9 años
Cuantía indeterminada.	De 3 meses a 6 años

*Cantidades actualizadas a enero de 1999.

Ejercicio 3

1. Los delitos en materia fiscal son esencialmente distintos a otros delitos

Falso () Verdadero ()

2. La queja es un requisito de procedibilidad penal en los delitos fiscales.

Falso () Verdadero ()

3. La querrela, conforme un enfoque procesal, es la manifestación de voluntad del sujeto pasivo del delito solicitando el castigo.

Falso () Verdadero ()

4. El contrabando de mercancías es un delito que causa daño patrimonial al Estado, por lo que requiere declaratoria de perjuicio.

Falso () Verdadero ()

5. La denuncia es el acto por el cual una persona manifiesta al Ministerio Público hechos que pueden ser constitutivos de un delito.

Falso () Verdadero ()

6. La cuantificación del daño o perjuicio puede determinarla la autoridad al juzgador después de dictar sentencia.

Falso () Verdadero ()

7. La caución en el proceso penal no sustituye la garantía del crédito fiscal.

Falso () Verdadero ()

8. El sobreseimiento en el proceso penal puede ser oficioso, sin que intervenga la autoridad fiscal.

Falso () Verdadero ()

9. El sobreseimiento en materia penal tiene para el inculpado los mismos efectos que una sentencia absolutoria.

Falso () Verdadero ()

10. La petición de sobreseimiento debe hacerla la autoridad fiscal antes de que formule sus conclusiones el Ministerio Público Federal.

Falso () Verdadero ()

Resumen

Las infracciones y los delitos fiscales constituyen un capítulo especial en el estudio del derecho tributario, pues se integran por diversas conductas constitutivas de ilícitos que en algunos casos se ubican en la categoría de simples contravenciones o infracciones, y en otros se ubican como delitos fiscales.

Las sanciones fiscales tienen doctrinariamente ciertas características, pero quizá la que mejor las distingue es que se trata de un acto impuesto por el Estado al sujeto infractor, consistente en un mal o un daño que debe sufrir; por ello la doctrina ha clasificado las sanciones según el bien jurídico sobre el que recaen, como puede serlo el patrimonio, los derechos o la libertad personal del infractor.

En ciertas infracciones y delitos su autor y/o ejecutor no es la misma persona, pues intervienen otros individuos al perpetrarlo. Es así que la ley fiscal dispone el caso de que el contribuyente y otras personas participen en cualquier forma en la comisión de un ilícito tributario, caso en el cual la sanción que impone la autoridad debe aplicarse a cada individuo en particular, sin importar la cuantía, pues el espíritu del legislador es castigar individualmente a quien

comete el ilícito. En otro caso, cuando alguien despliega una conducta que infringe distintas disposiciones fiscales, es evidente que se hace acreedor a tantas sanciones como infracciones causó, pero en tal supuesto la ley dispone que sólo ha de aplicarse la correspondiente a la sanción mayor.

Para iniciar un proceso penal en contra de un presunto responsable a causa de un delito fiscal, la autoridad debe reunir ciertas condiciones o requisitos previos de procedibilidad que son la querrela, la declaratoria de perjuicio o de contrabando de ciertas mercancías o, simplemente, la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal. La ley dispone cuáles delitos ameritan querrela, cuáles otros declaratoria de perjuicio y, por excepción, los denunciables ante el órgano de acusación. En ciertos casos requiere también cuantificar el daño sufrido por el erario federal a causa del ilícito perpetrado, con objeto de fijar el importe de la caución y pueda así obtener su libertad provisional la persona sujeta a proceso.

La caución se determina por el daño causado al erario federal —estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público— que se suma al importe de contribuciones omitidas y sanciones impuestas hasta el momento en que se solicite la libertad caucional; la ley prevé que la caución no sustituye en forma alguna el importe de la garantía del crédito fiscal, medida harto razonable, pues se trata de instancias y autoridades diversas y con propósitos enteramente distintos.

La figura del sobreseimiento en materia penal tiene caracteres propios e inconfundibles; en materia penal-fiscal la autoridad administrativa puede solicitarlo cuando el contribuyente ha pagado o garantizado a su entera satisfacción el importe de las contribuciones omitidas y las sanciones impuestas, de forma tal que el hecho material que le causó el agravio y dio lugar a incoar el proceso por la vía penal quedó satisfecho, por lo que la ley le faculta a solicitar del Ministerio Público —discrecionalmente— el sobreseimiento del proceso en favor de todos, una parte o sólo para la persona por quien lo pide. Tal petición debe hacerla antes de que el Ministerio Público presente sus conclusiones y, por tanto, el órgano juzgador dicte sentencia condenatoria.

Finalmente se incluye en esta unidad una lista de los delitos fiscales que se prevén en el Código Fiscal de la Federación. El estudio de estos delitos

permite identificar las diversas conductas criminales que despliega el sujeto activo del delito.

Actividades recomendadas

1. Imagina que eres el administrador de una organización y describe las principales infracciones que le pudieran sanciones ocasionar a tu representada. Asimismo, indica las principales conductas que pudieran provocar hasta penas privativas de la libertad por ser consideradas ilícitos de carácter fiscal.

Autoevaluación

1. Puesto que la autoridad administrativa cobra las contribuciones omitidas y la judicial impone pena de prisión por defraudación fiscal, entonces:

- a) Existe acumulación de sanciones y penas.
- b) Se aplican varios castigos por el mismo ilícito.
- c) Existen dos procesos distintos para sancionar la conducta.
- d) Se divide el mismo delito en dos vías.

2. En materia fiscal siempre las sanciones indemnizatorias son patrimoniales y las punitivas son privativas de la libertad:

Falso () Verdadero ()

3. Además del principal, otras personas pueden participar como terceros en la comisión de una infracción o un delito fiscal.

Falso () Verdadero ()

4. La asesoría, la colaboración, la complicidad y el encubrimiento son formas de participación en una infracción fiscal

Falso () Verdadero ()

5. Cuando varias personas cometen una infracción, la sanción se divide entre ellos

Falso () Verdadero ()

Concordar, discordar y acordar

6. Lee cuidadosamente cada afirmación y responde *sí*, si estás de acuerdo con ella. Por el contrario, en caso de no estar de acuerdo, escribe *no*. Si consideras que la frase quedaría más clara y completa, entonces escribe la palabra o frase que completen o mejoren el enunciado.

- a) Los delitos fiscales están contenidos en el Código Penal para el Distrito Federal. _____
- b) El Ministerio Público puede investigar y perseguir delitos fiscales sin que exista querrela, declaratoria de perjuicio o denuncia. _____
- c) El monto de la caución al procesado se basa exclusivamente en los impuestos omitidos y recargos. _____
- d) Si el crédito fiscal se paga o se garantiza, el procesado no otorga caución. _____

Respuestas a los ejercicios

Ej. 1

1. Impedir el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad.
2. Sí.
3. No.
4. Siempre y cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% de las contribuciones propias del contribuyente.

Ej. 2

1. c)
2. b)
3. b)
4. c)

Ej. 3

1. Verdadero.
2. Falso.
3. Falso.
4. Verdadero.
5. Verdadero.
6. Falso.
7. Verdadero.
8. Falso.
9. Verdadero.
10. Verdadero.

Respuestas a la autoevaluación

1. c)
2. Verdadero.
3. Verdadero.
4. Verdadero.
5. Falso.
6. a) No.
b) No.
c) No.
d) No.