



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN



cuenta n° 7746255-0

Comentarios a la Defraudación Fiscal

TESIS

Que para Obtener el Título de:

Licenciado en Derecho

PRESENTA

José Mario Palacios Tenorio

ASESOR: LIC. MARIO ROSALES BETANCOURT

M-0051739

México, D. F.,

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MI MADRE:

SRA. DOLORES TENORIO ZEPEDA.

Con todo mi cariño y como un pequeño tributo a su orientación y confianza que tanto me han estimulado en la vida.

A MIS HERMANAS:

DOLORES Y MARTHA.

Por el apoyo que siempre me han otorgado.

A MIS SOBRINOS:

ALFREDO, ADRIAN Y ARTURO

Quienes me alentaron a una constante superación en la vida, a ellos mi eterna gratitud.

A MIS HIJOS

Cuya existencia me motivo para la realización de una de las metas - mas importantes en la vida, la obtención de un título profesional, para todos y cada uno de ellos con mi mas profundo amor de padre.

A MI ASESOR:

LIC. MARIO ROSALES BETANCOURT.

Que con sus consejos y asesoramiento hizo posible la realización de este trabajo.

AL H. JURADO.

LIC. LUIS HUMBERTO DELGADILLO.
LIC. MARIO ROSALES BETANCOURT.
LIC. EDUARDO BECERRIL VEGA.
LIC. FERNANDO PIÑEIRA SANCHEZ.
LIC. JORGE MONTAÑEZ OJEDA.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
-ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES-
"ACATELAN"

Institución a quién debo mi formación profesional por lo que le vivire eternamente agradecido.

INDICE.

CAPITULO PRIMERO.

QUE ES LA DEFRAUDACION?

a) Definición. - - - - -	1
b) Características de la Defraudación. - - - - -	17

CAPITULO SEGUNDO.

EFFECTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

a) Fundamento Constitucional de las Obligaciones Tributarias.	21
b) El porqué de los Impuestos. - - - - -	25
c) Definición de Gasto Público. - - - - -	33
d) Definición de Impuesto. - - - - -	37

CAPITULO TERCERO.

SANCIONES A LA DEFRAUDACION FISCAL.

a) Definición de Sanción . - - - - -	39
b) Antecedentes Históricos. - - - - -	51
c) Sanciones a la Defraudación Fiscal. - - - - -	54

CAPITULO CUARTO.

MEDIOS CON LOS QUE CUENTA EL ESTADO PARA EVITAR LA DEFRAUDACION FISCAL.

a) Definición de Hacienda Pública. - - - - -	61
b) Direcciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargadas de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. - - - - -	70
c) La existencia de órganos de vigilancia con adecuada preparación. - - - - -	84
d) Programación objetiva. - - - - -	86
e) Control de revisión. - - - - -	87

M-0051739

CAPITULO QUINTO.

VISITAS DOMICILIARIAS.

a) Bases constitucionales. - - - - -	93
b) Autoridades que en materia fiscal realizan las visitas domiciliarias. - - - - -	96
c) Procedimiento de una visita domiciliaria. - - - - -	99

<u>CONCLUSIONES.</u> - - - - -	105
--------------------------------	-----

<u>BIBLIOGRAFIA.</u> - - - - -	109
--------------------------------	-----

P R O L O G O .

La organización y debido funcionamiento del Estado, requiere de un adecuado sistema financiero, mediante el cual pueda proporcionarse los recursos necesarios para la realización de sus fines.

El estado puede obtener los recursos por dos medios; Por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares o -- por un acto unilateral de poder público, obligatorio en ejercicio de su facultad económica coactiva.

Así el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo primero los medios de que dispone el Estado para allegarse los recursos que ha menester para hacer frente a las necesidades de la colectividad.

Es el impuesto la forma normal y la más importante de que el Estado dispone para proveerse de los fondos que necesita. Por tanto puede decirse que las contribuciones son la parte de la riqueza con que el particular debe contribuir para el mantenimiento de los gastos públicos. La política fiscal puede estar encauzada a finalidades netamente financieras o no financieras. Las dos, sin embargo deben de estar encaminadas a un proceso de estructuración de la actividad impositiva del Estado y de los gastos públicos que necesariamente deberá traducirse en una economía sana.

Una política fiscal positiva y adecuada deberá procurar no sólo crear nuevas fuentes de impuestos, sino también vigilar las ya existentes para que dentro de un marco de justicia se logre un al-

----to grado de eficiencia. Pues sí la Constitución establece en su artículo 31, fracción IV que: "Son obligaciones de los mexicanos: IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; el Estado conscientemente deberá no sólo ajustar su legislación a los moldes de equidad y proporcionalidad sino que deberá ver asimismo que subjetivamente sea efectivo el precepto, es decir, que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones en materia impositiva. Esto se logra creando las medidas legales y administrativas conducentes a la sanción de los causantes renuentes.

Por lo anterior, el Estado debe dar a conocer con amplitud -- las normas que regulan la actividad financiera, como expresión de una política fiscal determinada. Así el causante estará en posición de conocer su verdadera situación respecto de la administración pública. Por otro lado, es necesario simplificar la estructuración legal fiscal, reduciendo la cantidad de circulares, acuerdos, decretos, etc., todas ellas medidas administrativas o legislativas que por no estar orgánicamente ordenadas, poco o ningún beneficio producen y sí una gran confusión. Lograndose así un doble propósito: se evitaría que los servidores de la Hacienda Pública se aprovecharan de la ignorancia de la ley por parte de los causantes, y por otro lado, el contribuyente no sólo tendría plena conciencia de sus derechos sino también de sus obligaciones.

Dada la naturaleza humana, el contribuyente no dejará de tra-

----tar de evadir sus obligaciones. Tiene entonces dos caminos el Fisco: la sanción meramente administrativa de tipo fiscal y la sanción penal propiamente dicha, cuando la gravedad de la conducta requiere una actitud más enérgica del Estado. Surgen así los delitos fiscales. Con su creación deberá procurarse que el posible beneficio que el contribuyente obtuviera mediante la evasión de las obligaciones fiscales, mismo que motiva su conducta, sea contrarrestado mediante la amenaza de la acción penal. Cumple así su cometido la norma penal al garantizar el régimen jurídico existente.

Por otra parte no deben las autoridades hacendarias olvidar - el principio de la legalidad. El hecho de que muchos funcionarios y empleados de la Hacienda Pública recurran a medios que no se apegan estrictamente al derecho, hace que el contribuyente sienta desconfianza hacia la autoridad; razón por la cual reacciona recurriendo a métodos ilícitos como norma de su conducta en cuanto al fisco se refiere. La mutua desconfianza debe ser remplazada por la recíproca buena fe.

En suma, los delitos fiscales en general, y la defraudación fiscal en particular, presentan un complejo panorama merecedor de cuidadosos y más amplios estudios. Es así que hemos emprendido el estudio del delito de defraudación fiscal.

En el primer capítulo de este trabajo, lo dedicamos al estudio de la palabra "defraudación" en cuanto a su significado etimológico, así como de su significado jurídico, y las características de la defraudación fiscal.

En el segundo se tratan los efectos de la defraudación fiscal viendose brevemente el fundamento constitucional de las obligaciones tributarias, el porque de los impuestos?, definición de gasto público y definición de impuesto, para posteriormente ver las sanciones que desde un principio tuvo este delito, así como sus antecedentes históricos, en el cuarto capítulo se vieron los medios con los que cuenta el Estado para evitar la defraudación fiscal, viendose lo que es Hacienda pública, los organos de vigilancia con los que cuenta esta y algunas normas que debe de seguir para el buen resultado de sus funciones. Por último en el quinto capítulo se hace referencia a las visitas domiciliarias, sus bases constitucionales, autoridades que las realizan y su procedimiento.

El material bibliográfico relativo al delito de defraudación fiscal, es sumamente pobre. La ausencia de doctrina mexicana en la materia es palpable y el escaso e inaccesible material extranjero hacen la presente una ardua tarea. Sin embargo lo hacemos con entusiasmo alentados por un espíritu que debe inspirar a los que aspiramos a hacer de nuestras vidas una superación constante. Los que nos preparamos para servir a nuestros congéneres debemos esforzarnos por aportar poco o mucho según nuestras posibilidades, pero aportar algo.

"COMENTARIOS A LA DEFRAUDACION FISCAL".

CAPITULO PRIMERO.

QUE ES LA DEFRAUDACION?

a) Definición.- b) Características de la Defraudación.

a) Definición.- Con el fin de que se tenga un mejor concepto de lo que es la defraudación, es necesario un análisis de esta palabra, en cuanto a su etimología, así como de su significado jurídico, por lo que a continuación veremos diferentes definiciones de la misma.

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra defraudación, (del latín defraudatio, orem) es una acción de defraudar, (del latín defraudare) que significa, usurpar a uno lo que le toca de derecho; eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.(1)

El Diccionario Sopena de la Lengua Española define la palabra - "defraudación" como una acción y efecto de defraudar, o sea privar - a uno con abuso de su confianza o con infidelidad de lo que le toca de derecho.- Eludir el pago de los impuestos.- Frustrar o dejar sin efecto una cosa en que se confiaba. (2)

Ahora bien, defraudar es una derivación de la palabra fraude, - (del latín fraus, fraudem) que significa: "engaño,dolo, acción de mala fé, contraria a la verdad o a la rectitud".

ROBERTO ATWOOD en su diccionario jurídico indica que la palabra fraude (del latín fraus fraudis) significa engaño, acto de mala fé y que es el hecho de frustrar la Ley de algun derecho. (3)

(1) Diccionario Lexico Hispano.- W.M. JACKSON INC. Editores.- Undécima Edición.- Tomo Primero.- México, 1983.- pág. 451.

(2) Nuevo Diccionario Ilustrado Sopena de la Lengua Española.- Editorial Ramón Sopena S.A.-Quinta Edición.-Barcelona España 1970.-pág.362

(3) Atwood Roberto.- Diccionario Jurídico.- Editaro por Biblioteca - de "El Nacional".- Primera Edición.- México, 1946.- pág. 114.

El licenciado RAFAEL DE PINA VARA, en su diccionario de derecho, define a la "defraudación" como un acto constitutivo del delito de fraude.

El mismo autor del citado diccionario indica que "defraudar" es cometer el delito de defraudación. (4)

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., indica que "la defraudación fiscal, es un delito fiscal, excluido del Código Penal y de la legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser un delito exclusivo del derecho tributario y, por consiguiente, legislado en ordenamientos tributarios de la Federación y de los Estados.

La defraudación supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (emisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal.

Continúa diciendo este diccionario que la figura del delito de "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta en fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigirse calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico".(5)

(4) De Pina Vara Rafael, -Diccionario de Derecho.- Editorial Porrúa S.A.- Sexta Edición.- México, 1977.- pág. 174.

(5) Diccionario Jurídico Mexicano.- Editado por la U.N.A.M.- Primera Edición.- México, 1983.- pág. 53 del Tomo III.

A continuación, analizaremos el delito de fraude y su semejanza con la defraudación, comparando entre el fraude que sanciona -- el Código Penal vigente, y todos los tipos de defraudación que las leyes tributarias han plasmado, para tratar de evitar dicho delito.

El artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal, dice que "comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se haya, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal del 30 de diciembre de 1947, la cual tenía por objeto elevar a la categoría de delito penado con sanciones corporales el fraude al fisco, en su artículo primero indicaba, que para los efectos de esa Ley, se comete el delito de defraudación impositiva en materia federal en los siguientes casos:

I.-Simular un acto jurídico que importe emisión total o parcial del pago de impuestos;

II.-Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que las realmente obtenidas o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

III.-No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;

IV.-Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;

V.-Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente fal

---se en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.-Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable e proporcionarlas con falsedad;

VII.-Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

VIII.-Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio e proporcionarles con falsedad;

IX.-Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de ventas e ingresos gravados.

El artículo 270 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938 - y en vigor desde el 1º de enero de 1939 dice, "comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos"; -- así mismo en su artículo 271 reproducía las nueve fracciones contenidas en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, agregando otras tres fracciones que a la letra dicen:

Artículo 271 Fracción X.-Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tienen que llevarlos;

XI.-Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semi destruya, dejando en estado de ilegibilidad, los Libros de Contabilidad, sociales o especiales fiscales, y

XII.-Al causante que sustituya o cambie las páginas foleadas de su Libro de Contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización.

En el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la misma, el 19 de enero de 1967, en su artículo 71, -- reproduce el artículo 270 del Código anterior, adicionando a la palabra "defraudación" el calificativo "fiscal", para que se circunscriba su alcance al engaño o aprovechamiento de error en perjuicio del fisco.

Y en el artículo 72, su correlativo es el artículo 271 del Código anterior, con algunos cambios de redacción y de ubicación de las diez fracciones en que se divide el precepto, en vez de las doce que contenía el mencionado artículo 271, previniéndose además una nueva situación en la fracción III, consistente en la falsedad de los datos para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen, la que siempre trae como consecuencia la evasión total o parcial en el pago de impuestos, como ocurre en la defraudación fiscal.

En el Decreto de Reformas y Adiciones a diversas leyes de carácter fiscal, publicada en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1972, se reformó la fracción II del artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, la que entró en vigor el 10 de Enero de 1973, quedando dicha fracción en los términos siguientes:

ARTICULO 72.- La pena que corresponde al delito de defrauda -

---ción se impondrá también, a quién:

II.-Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado o consigne en las que -- presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

En fecha 29 de diciembre de 1978, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que se adiciona una fracción XI al artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1º de enero de 1979, quedando dicho artículo en los siguientes términos:

ARTICULO 72, Fracción XI.- A quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Este mismo artículo fué reformado en su fracción VII y se le adicionó la fracción XII según publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1980, entrando en vigor el 1º de enero de 1981, quedando en los términos siguientes:

ARTICULO 72.- La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

Fracción VII.- No entere a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establece para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiera retenido o recaudado.

Fracción XII.-Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado.

Asimismo, se precisen algunas hipótesis delictivas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, consistentes en la-

--- omisión de registro; el uso de más de una clave de registro; la solicitud de inscripción atribuyéndose como propias actividades de otra persona; y cuando se consienta o tolere el uso de su nombre - para manifestar negociaciones ajenas, tales conductas se sancionaran con prisión de uno a seis años.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el día 19 de enero de 1983, en el Título Cuarto, Capítulo Dos, quedaron contemplados los delitos fiscales, y el delito en estudio fue modificada su redacción quedando de la siguiente manera:

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

Es de hacerse notar que tanto en el artículo 386 del Código Penal vigente como en los artículos 19 en sus nueve fracciones de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal y 270, 72 y 108 de los códigos fiscales de la Federación, coinciden los siguientes elementos: a) el engaño y b) aprovechamiento de un error.

La finalidad de los artículos 386 del Código Penal y 108 del actual Código Fiscal de la Federación, coinciden en estricto sentido ya que el primero señala que la intención debe ser la de alcanzar un lucro indebido, y en el segundo el fin es el engaño o aprovechamiento del error para la omisión del pago de un impuesto.

Se puede ver que en ambos casos existe enriquecimiento ilegítimo, esto es, beneficio o ventaja de naturaleza económica obtenido

--- por una persona con menoscabo del patrimonio de otra y que cargue en absoluto de justificación; en la defraudación fiscal el patrimonio que sufre menoscabo es el del fisco.

Con lo anterior quedan explicados todos los actos que las leyes fiscales consideran como defraudación fiscal y como al principio de este trabajo se indica, que Rafael de Pina Vara define a la defraudación como un acto constitutivo del delito de fraude, a continuación veremos la definición que del mismo dan diversos autores, así como la jurisprudencia.

El licenciado Francisco González de la Vega, indica "Que conforme a su noción doctrinal penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios la usurpación de cosas o derechos ajenos.

Siendo la esencia jurídico doctrinaria del delito de fraude propiamente dicho el engaño, o sea la mutación o alteración de la verdad.

Continúa diciendo, que el fraude "es una acción negativa, mejor dicho de abstención por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erroneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo -- no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente conociendolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de esta para realizar su fi ---

---nalidad dolosa. Lo común el "engaño" y el "aprovechamiento del error" es el estado psíquico en que se encuentra la víctima, una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude. (6)

El jurisconsulto RAUL CARRANCA Y TRUJILLO, en su Código Penal-Anotado, hace las siguientes definiciones en relación al delito de fraude.

"Considerando, que el engaño constituye una mentira dolosa cuyo efecto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad. Debe ser idóneo para producirla en personas del tipo medio-intelectual, o sea debe ser bastante para vencer la incredulidad del pasivo y embaucarlo".

El engaño debe ser la causa de error en el pasivo. Por último debe estar dirigido a obtener la prestación voluntaria del mismo pasivo.

El engaño puede ser verbal o escrito, consistir en hechos o versar sobre la causa, el presupuesto, las condiciones, etc. de la prestación o ser simple o calificado.

El aprovechamiento del error en que se encuentra el pasivo presupone en el agente el conocimiento de la falsa representación que aquel sufre. El dolo del fraude consiste, en el caso, en aprovecharse del error, para obtener la prestación que es el objeto material del delito.

(6) González de la Vega Francisco.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa.- Cuarta Edición.- México, 1981.- pág. 169.

Ilicitamente, es el elemento normativo a que se refiere el dg lo específico, consistente en la conciencia y voluntad del agente de obtener su enriquecimiento patrimonial valiéndose de un medio operativo ilícito, indebido, ilegítimo.

Por cosa se entiende "un objeto corporal susceptible de tener un valor, el cual no debe ser necesariamente económico, pudiendo ser documental o meramente moral o afectivo".

Como "lucro indebido" se entiende la ganancia o provecho de carácter económico ilícito. (7)

En el ámbito del Derecho Penal, que es donde tiene mayor cabida este vocablo se estima que la esencia del delito de fraude, es el engaño de que se vale el agente, para hacerse en perjuicio de otro de un objeto de ajena procedencia. Al observar que es el patrimonio el principal interés que se protege dentro de la sociedad, advertimos que las relaciones de sus integrantes deben desarrollarse libres de engaños o maquinaciones que induzcan a error; pero de igual forma se reconoce, que la astucia del hombre lo ha llevado a través del tiempo a obtener mucho de lo que se propone, lo que también ha proyectado en el renglón de lo ilícito, cuando ansioso de riqueza refina su mente y empuja la voluntad del semejante a un camino equivocado para causarle un perjuicio patrimonial, con el que se beneficia el creador del engaño o artificio.

Surgen las primeras manifestaciones del fraude cuando es indispensable la tutela de la honestidad en las relaciones comerciales,

(7) Carrancá y Trujillo Raúl.- Código Penal Anotado.- Editorial Porrúa S.A.- Octava Edición.- México, 1980.- pág. 736.

---tratando de evitar las alteraciones de calidades, pesas y medidas. El Código de Mamú castigaba al que vendía grane mala por bueno, cosa vil por fragante, hierro por plata etc.; el de Hammurabi sancionó la falsificación de las pesas y medidas; las leyes Hebraicas castigaron a los que abusaban de los compradores necesitados; el Corán por su parte ordenó a los que se aprovechaban de las condiciones o necesidades del comprador, sobre todo cuando este era a precio mayor del adecuado.

En el derecho romano se contemplaron diversos crímenes como el "furtum", el falsum y el stellionatus". El furtum se presentaba cuando alguien obtenía un dinero haciéndose pasar por acreedor, simulando la cualidad de heredero, asumiendo el nombre del procurador verdadero o fingiendo serlo, quien pedía dinero haciéndose pasar por pobre o quien en daño del vendedor entregaba al comprador un peso mayor del justo.

El falsum, fue aplicable a quien usaba el nombre ajeno, simulando determinada caridad personal para alcanzar provecho y a quien vendía con diversos contratos a dos personas la misma cosa.

El Stellion que era un animal dotado de colores imprecisos y favorables a los rayos del sol, se aplicaba a todos aquellos delitos cometidos en perjuicio de la propiedad ajena que fructuaban entre la falsedad y el hurto.

El fraude alcanzó su desarrollo en el siglo XIX con la frecuencia e intensidad del tráfico mercantil, aún cuando se da el nombre de estafa en otros códigos penales como el francés, alemán y español.

Al invocar nuestra fuente más directa como es el Código Teaca ne, admitimos que conceptualmente se determinó que incurre en ese delito el que sorprendiendo la buena fé ajena, con artificios, ma- niobras e ardidés diversos de los específicamente mencionados, ob- tiene una ganancia injusta en provecho de otro.

Un problema que de manera constante se presenta en torno al fraude, es el relativo a su ubicación en los ámbitos civil y pe- nal, en virtud de que es indispensable establecer su distinción. Entre otros puntos de distinción, cabe señalar el invocado por -- Francesco Carrara, que nos lleva al convencimiento de que el enga- ño requerido para el fraude penal, no es sólo aquel desprendido de la mentira o discursiva, sino el que se acompaña de un artificio pro- porcionandó las condiciones objetivas del delito para apoyar la fa- lacia (mise en scène).

Para Mariano Jiménez Huerta, que no acepta este punto de dife- rencia, se confunde la esencia del fraude con la naturaleza del me- dio empleado, para que no es el fraude en sí mismo. En el fraude - civil se requiere alternativamente la sugestión y el artificio, y- además se necesita mantener en un error al agente pasivo; sin em- bargo en el fraude penal, basta el simple engaño o el aprovecha -- miento del error, es decir, basta la actitud astuta; esto nos lle- va a la conclusión de que se requieren más elementos dentro del -- fraude civil.

Los elementos constitutivos del fraude en el campo del dere - cho penal son: a) conducta falaz; b) acto de disposición, y c) un-

---daño y un lucro patrimonial.

El primer elemento se rige por un extremo psíquica que consiste en determinar a otro, mediante engaños, a realizar un acto de -- disposición patrimonial e a aprovecharse de su error no rectificándo de la oportuna suerte, lo que se puede llevar a cabo poniendo en juego: maquinaciones o artificios (señalamiento ficticio de nombres - comerciales para "acreditar" la procedencia de la mercancía, exhibición de piedras falsificadas, barajas marcadas, etc.); engaños - al falsear la verdad en lo que se hace, dice o promete (entregar - cobre por oro, vidrios por piedras preciosas, etc.); e por el aprovechamiento del error, que implica guardar silencio sobre las circunstancias de error en las que se encuentra la víctima, a fin de obtener un beneficio de carácter patrimonial.

La segunda característica que es el acto de disposición, se - manifiesta dentro de la esencia del propio fraude, pues de suyo el agente pasivo hace voluntaria entrega al agente del delito, de la cosa objeto del mismo. Es decir, el engaño e aprovechamiento de -- error, conduce al agente pasivo a efectuar un acto de disposición patrimonial en beneficio del agente activo, que puede recaer sobre dinero, muebles, inmuebles, servicios, derechos, etc.

El tercer ingrediente, o sea, el daño o lucro patrimonial presupone un daño o perjuicio para el titular del patrimonio afectado y se manifiesta mediante una disminución apreciable en dinero del conjunto de los valores económicos correspondientes a una persona.

Al ubicarnos dentro del ámbito legislativo del fraude, especi

---ficamente en el Código Penal de 1931 que actualmente se encuentra en vigor, observamos que el artículo 386 de dicho ordenamiento establece que el fraude se configura mediante el empleo de engaño o aprovechamiento de error, con el propósito de hacerse ilícitamente de algo o de obtener un lucro indebido. Por su parte el artículo 387 del citado código, a través de sus veinte fracciones contiene el mismo número de hipótesis de fraudes específicos, lo que ha originado múltiples críticas, por que muchas de ellas implican una reiteración del contenido del fraude genérico.

Respecto al delito en cuestión, la Suprema Corte de Justicia ha resuelto: "El delito de fraude por el que fue sancionado el reo, se realizó mediante la concurrencia de los elementos que lo constituyen; a) un engaño o el aprovechamiento de un error; b) que el delincuente se haga ilícitamente de una cosa o alcance un lucro indebido; y c) relación de causalidad entre la actividad engañosa y la finalidad de obtener un lucro".... (SJF, 6a., época, t. XL, p. 40).

Según la Jurisprudencia, los elementos materiales del delito de fraude son: a) el engaño a una persona o el aprovechamiento del error en que se halle; b) que por este medio se obtenga ilícitamente una cosa o se alcance un lucro indebido. Además, la doctrina ha establecido unánimemente que para la integración del delito de fraude debe existir una relación inmediata y directa entre los dos elementos antes indicados, o sea, que el engaño así como el aprovechamiento del error debe ser previo a la obtención ilícita de la co-

---sa o al alcance del lucro indebido, y al mismo tiempo la causa determinante de una o del otro. (T.S. 6a. Sala, sep. 30 1941).

Es elemento esencial para la comprobación del delito de fraude que exista el engaño, o sea, que existan un engañador y un engañado, o que hubiere error en el sujeto pasivo del delito, así como que el sujeto activo se aproveche de ese engaño o de ese error para hacerse ilícitamente de una cosa o alcance un lucro indebido; si falta cualquiera de estos elementos no existe el delito en cuestión (A.J., t, XIV, Pág. 527).

Para que se produzca el engaño en el delito de fraude no es menester que el agente activo produzca o vierta materialmente la mentira o falsedad y que éstas sean de tal importancia que induzcan al engaño a la víctima, sino que pueda derivarse la falsía, de la intriga o de la sola malicia, al no revelar las circunstancias verdaderas para que otros abandonen una negociación, o la actividad maliciosa en hechos o en palabras, tendientes a lograr que la víctima incurra en el error. (S.J., t. XXVI, pág. 3709).

Para la configuración del delito de fraude se precisa el resultado material consistente en el perjuicio patrimonial sufrido por el sujeto pasivo, y el enriquecimiento para sí o para otro, logrado por un sujeto activo, valiéndose del engaño o del error del ofendido o sujeto pasivo (S.C., la. Sala 2953/1948).

En la defraudación fiscal, la conducta puede consistir en un engaño o en el aprovechamiento del error.

Escriche, califica al engaño como sinónimo de fraude y de --

----error.

La Academia de la Lengua, define al engaño como la falta de verdad en lo que se dice, hace creer, piensa o discurre.

Es así que se puede considerar al engaño referido al fraude desde dos aspectos; desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del sujeto pasivo.

Considerando desde el primer aspecto, el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice, o se hace con el ánimo de perjudicar, es decir, toda astucia o maquinación de que se sirve un sujeto, hablando u obrando con falsedad o artificios para transgredir la Ley, las obligaciones o los derechos que de ella se derivan.

Implica un acto de conocimiento de la verdad y uno de voluntad al declarar o hacer aquellas maquinaciones, trampas o artificios tendientes a provocar en el paciente un estado de error.

Considerándolo desde el punto de vista del sujeto pasivo, es el estado de falta de verdad en lo que se cree, piensa o discurre, es decir es sinónimo del error. Es así que el sujeto pasivo padece el engaño precisamente en virtud del engaño del sujeto activo.

En orden a la conducta, el delito de defraudación fiscal es: un delito de acción o de omisión.

Lo es de acción cuando la conducta se expresa por un hacer positivo.

Es de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad; es decir, el engaño y el aprovechamiento del error respecti

-----vamente.

En conclusión, en el delito de defraudación fiscal, el causante trata de eludir parcial o totalmente el pago de las contribuciones, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública siendo el aliciente para cometer la defraudación fiscal, las altas cuotas, tasas o tarifas aprobadas.

b) Características de la Defraudación.- Las características o el elemento común de la defraudación fiscal, es todo acto encaminado a omitir el pago de las contribuciones o de los impuestos.

Uno de los hechos principales de parte de los contribuyentes es precisamente la adecuación de la conducta al tipo legal; consecuentemente en el fraude al fisco, será típica la conducta consistente en el engaño o aprovechamiento del error para omitir el pago, total o parcial de los impuestos.

Por lo que considerando lo estipulado en el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 y lo que decía el artículo 237 del similar que entró en vigor el 10 de enero de 1939 y que a la letra decía: "Los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión-intencional" y dado que la conducta implica un acto de conocimiento y uno de voluntad, la hermenéutica jurídica nos lleva a la necesaria conclusión de que el tipo exige, tácitamente, un ánimo doloso por parte del sujeto activo.

MANUEL RIVERA SILVA, dice que "Los elementos de la defraudación genérica, son:

a) Engañar o aprovecharse de un error; y

b) Merced a la acción engañosa o al aprovechamiento del error, lograr omitir total o parcialmente el pago de los impuestos.

Del primer elemento se necesita, para su diáfana comprensión, explicar lo que es engaño y lo que es mantener en el error.

En el engaño debemos considerar por separado la situación de los sujetos activo y pasivo: El sujeto activo (el que engaña) necesita conocer la realidad, y enterado de ella, alterar los perfiles de la misma, con el objeto de que el sujeto pasivo acepte como calidades de la realidad algo que ésta no posee. Si el sujeto activo cree que la realidad contiene esas calidades, entonces no engaña - en el momento en que las comunica a otro sujeto: lo hace únicamente partícipe de un error del que él mismo es víctima. Así pues, se engaña cuando conociéndose la realidad, mentirosamente se hace pasar por ella algo que no tiene tales caracteres. El engaño implica un acto de conocimiento y uno de voluntad en los cuales el objeto-reviste caracteres diferentes debido a la actividad falaz que en el acto de voluntad pone en juego el sujeto activo.

El sujeto pasivo en el engaño tiene un papel meramente receptor consistente en aceptar como realidad lo que el sujeto le ha presentado.

En la defraudación, el engañado no es el Fisco como vulgarmente se cree; es la persona física encargada de determinada función-relacionada con la recaudación de impuestos a quien se hace creer algo que en verdad no es.

En el mantenimiento del error, el sujeto pasivo estima como -

-----calidades de la realidad algo que ésta no posee y al sujeto activo, conociendo la verdadera esencia de la realidad, mantiene en su error al sujeto pasivo; no le hace ver su anómalo conocimiento de la cosa: la falta de comunión entre lo que la realidad es y lo que el sujeto pasivo cree que es. En el engaño, la versión falaz de la cosa la lleva el sujeto activo al sujeto pasivo y en el mantenimiento del error esa versión falaz la adquiere el sujeto pasivo sin intromisión del activo, el cual simplemente mantiene a éste dentro de la versión alejada de la realidad.

En lo que atañe a la defraudación, el engaño o el mantenimiento del error, debe engendrar una situación tal, que merced a ella no se paguen los impuestos que se deban pagar. Si no existe la concatenación apuntada, no hay defraudación". (8)

Para concluir el presente capítulo diremos que en la defraudación fiscal, al existir una obligación tributaria, el causante solo puede realizar la conducta prevista en la ley, o sea el pago de las contribuciones o impuestos; sin embargo, éste para no hacerlo utiliza las siguientes formas:- a) declara ingresos menores,- b) - hace deducciones falsas.- c) oculta u omite bienes o existencias-- que deben figurar en los inventarios o listar dichos bienes o existencias a precios inferiores a los reales.- d) llevar doble juego de libros de contabilidad, etc., acciones graves de las que se deriva un propósito evidente de omitir total o parcialmente el pago de contribuciones e impuestos.

(8) Rivera Silva Manuel, -Los Delitos Fiscales Comentados.- Ediciones Botas.- Primera Edición.-México 1949.-pág. 139.

(20)

El resultado jurídico en la defraudación fiscal, es precisamente el daño o lesión que se causa al Fisco. Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño. Surge previamente la obligación fiscal lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la hacienda pública. Al ser exigible la obligación fiscal existe la obligación concreta del cumplimiento, por lo que, realizada la conducta típica se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible. -- Así la omisión del pago de las contribuciones causa un daño al --- bien jurídicamente tutelado: el Fisco.

CAPITULO SEGUNDO.

EFFECTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

a) Fundamento Constitucional de las Obligaciones Tributarias y de la Actividad Financiera del Estado.- b) El Porque de los Impuestos.- c) Definición de Gasto Público.- d) Definición de Impuesto.

a) Fundamento Constitucional de las Obligaciones Tributarias y de la Actividad Financiera del Estado.-Es bien sabido que los Estados modernos obtienen los recursos económicos que requieren para cumplir sus fines, principalmente de la aplicación de sus leyes tributarias.

Los Estados Unidos Mexicanos fundan en su Constitución Política la obligación tributaria de los particulares y la actividad financiera del Estado.

La fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece que son obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este precepto se relaciona con la fracción VII del artículo 73 Constitucional que otorga competencia al Congreso de la Unión "para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

De esta manera queda establecida constitucionalmente la obligación de los particulares, de contribuir para los gastos públicos y la facultad del Estado para imponer las contribuciones.

ALESSANDRO GROPPALI, define al Estado como "la persona jurídica

-----ca que está constituida por un pueblo organizado sobre un territorio bajo el mando de un poder supremo para fines de defensa, de orden, de bienestar o de superación común". (1)

Cuando el hombre tiene que atender a sus propias necesidades, desarrolla una actividad de índole económica que puede denominarse actividad privada.

El Estado por su parte desarrolla una actividad también de tipo económico, denominada actividad financiera, cuyo motivo y fin es la satisfacción de las exigencias colectivas, y que sólo puede cumplimentarse por medio de los gastos públicos.

MANUEL MATUS BENAVENTE, define esa actividad financiera como "la que emplea el Estado para procurar bienes con que ha de satisfacer las necesidades públicas". (2)

En el mismo sentido, la define BENVENUTO GRIZIOTTI, al decir que "la actividad financiera es la acción que el Estado desarrolla al efecto de procurarse los medios necesarios a los gastos públicos para la satisfacción de sus propios fines". (3)

La actividad financiera no sólo tiene como objeto proporcionar recursos al Estado, sino también estudiar la mejor aplicación que debe dar a los ingresos que se obtengan.

El impuesto constituye el medio normal que permite a los en -

(1) Groppali Alessandro.- Doctrina General del Estado.- Editorial Sotas S.A.- Primera Edición.- México, 1954.- pág. 287.

(2) Matus Benavente Manuel.- Finanzas Públicas.- Editorial Jurídica de Chile.- Segunda Edición.- Santiago, 1953.- pág. 16

(3) Griziotti Benvenuto.- Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda Pública.- Editorial Labor.- Primera Edición.- Madrid España, 1935.- pág. 7.

-----tes públicos hacer frente a los gastos que demandan las obras y servicios públicos a su cargo y sus demás actividades.

La importancia que tienen las contribuciones y su recaudación exige la existencia de sanciones encaminadas a impedir que los gravámenes se omitan.

La necesidad de comprobar que el pago se realice en la cuantía que corresponda, motiva la expedición de normas que crean obligaciones accesorias de hacer, de omitir, de tolerar, por lo que es indispensable establecer así mismo las sanciones respectivas para los casos de incumplimiento.

No obstante la importancia que tiene para el Estado la obtención de recursos materiales, todas las actividades que realiza al efecto, deben de estar reguladas por las normas jurídicas, ya que es postulado esencial el de que el orden jurídico debe imponerse -- tanto a gobernantes como a gobernados.

Por lo mismo, las actividades del Estado tendientes a crear -- tributos están reguladas por preceptos legales.

Conforme a nuestro régimen constitucional, los impuestos constituyen prestaciones destinadas a atender los gastos públicos, deben crearse por una ley, ser proporcionales y equitativos. (Art. 31 frac. IV de la Constitución).

Los gastos públicos son establecidos por el Congreso de la Unión en el presupuesto correspondiente que tiene vigencia anual, o en ley posterior. (Art. 74 frac. IV y 126 Const.)

De ahí se desprenden una serie de consecuencias, siendo la -

----principal la de que el monto de las contribuciones deben reflejarse en la Contabilidad de la Nación y concentrarse en las arcas públicas, en atención a lo anterior, es indebido afectar el ingreso que resulte de la aplicación de una Ley impositiva a un fin especial. Formalmente puede lograrse este propósito incluyendo una -partida especial en el presupuesto.

La proporcionalidad y equidad o justicia del tributo, consiste en que el reparto de la carga fiscal se haga con base en la capacidad contributiva o potencialidad económica de los contribuyentes.

La circunstancia de que el acto creador del tributo, debe ser una Ley, significa que corresponde expedir al Congreso de la Unión a través del procedimiento establecido en los artículos 71, 72 y 73 de nuestra Constitución Política, es decir, por iniciativa presentada por el Presidente de la República; cualquiera de los miembros del Congreso de la Unión o de las legislaturas locales.

La iniciativa debe someterse a la regla que con todo detalle señala el artículo 72 Constitucional, con la única variante de que la Cámara de Origen debe ser la de Diputados, para aclarar la aparente contradicción entre los artículos 73 fracciones VII y XXIX - y el 74 fracción IV, ya que el primero dispone que las contribuciones deben decretarlas el Congreso de la Unión, es decir las dos Cámaras, según artículo 50 Constitucional, y el 74 en su fracción IV menciona como facultad exclusiva de la de Diputados aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones -

----que debe cubrir el pueblo.

b) El porqué de los Impuestos.- Si como antes se dijo, los impuestos o contribuciones, se destinan a atender los gastos públicos, es necesario hacer un estudio de éstos, y definir que es el impuesto y qué es el gasto público.

La razón de ser del impuesto, como crédito, relación, obligación o contribución, es la principal forma como el Estado puede hacerse de los medios que son necesarios para subsistir a efecto de poder realizar los fines que se le han encomendado.

El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos para fortalecer la situación financiera del Estado, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social económica-política. Por estas razones se han dado múltiples definiciones, las que considero de mayor relevancia son las expresadas por los siguientes autores.

RAFAEL BIELSA.- "Impuesto es la cantidad o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos". (4)

FLITZ FLEINER.- "Los impuestos son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".

Continúa diciendo, que los impuestos deben reunir las siguientes características:

(4) Bielsa Rafael.- Ciencia de la Administración.- Editorial de Palma.- Segunda Edición.- Buenos Aires Argentina.- 1955.- pág. 76

- 1.-Debe establecerse a través de una Ley.
- 2.-El pago del impuesto debe ser obligatorio.
- 3.-Debe ser proporcional y equitativo.
- 4.-Que se establezca a favor de la administración activa.
- 5.-El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos. (5)

ENBERG.-"Los impuestos son prestaciones hoy por lo regular en dinero, el Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (6)

NITTI.-"El impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible". (7)

VITI DE MARCO.-"El impuesto es una parte de la renta de un ciudadano que el Estado recibe con fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales". (8)

(5) Fleiner Fritz.-Les Principes Généraux du Droit Administratif,-- Allemand, Traducción Esp. de Gendirn. Edit. Labor.1933.-pág. 283.

(6) Citado por Flores Zavala Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Edit. Porrúa,S.A.-México 1982.-24a. Edic.-pág. 35.

(7) Citado por Flores Zavala , Op. cit. pág. 35

(8) Idem. Op. cit. pág. 35.

GASTON JEZE.-"No da una definición, sino una serie de elementos o características:

1.-Prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.

2.-La prestación del individuo no es requerida por una contra prestación del Estado.

3.-El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4.-Se establece según reglas fijas, (de ahí que el celebrar - convenios va en contra del principio de legalidad).

5.-Se destinan a gastos de interés general.

6.-Se debe o se justifica por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política y organizada que requiere - su colaboración.- (9)

Todos estos autores que dan su propia definición de impuestos coinciden en el hecho de que el impuesto viene a ser una contribución forzada, que el Estado establece obligatoriamente para poder- éste hacer frente a sus necesidades; la finalidad que precisamente persigue, es, que mediante esa suma de contribuciones de toda clase, el Estado se hace de fondos para tener la capacidad de satisfacer las necesidades de los miembros de la sociedad en forma ya sea inmediata o mediata; pero para que ese impuesto sea justificado de berá ser siempre en beneficio de la sociedad.

Las definiciones que sobre impuestos han dado los diferentes- Códigos Fiscales de la Federación son:

(9) Citado por Flores Zavala Ernesto.-Op. cit. pág. 36

La que oaba el Código fiscal de la Federación de 1932, que en su artículo 20, a la letra dice:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter de obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Sus elementos son:

- 1.-Es una prestación.
- 2.-En dinero o en especie.
- 3.-Fijado por el Estado unilateralmente.
- 4.-Con carácter obligatorio.
- 5.-A todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Pasemos a hacer un breve análisis de los elementos que componían la definición que de impuesto daba el Código Fiscal antes indicado.

a) PRESTACION.-Viene a ser un pago sin compensación directa.- Implica un dar y en este caso se opone a recibir, lo singular de ella está en que las clases sociales que son las que menos dan, -- son las que reciben más beneficios. Por vía de ejemplo en donde se ve esto más marcadamente es en el renglón educacional.

b) EN DINERO O EN ESPECIE.-Tenemos algunos casos de pago como el que señalaba la Ley del Impuesto y Fomento a la Minería, que en su artículo 14 prescribe que el impuesto a la producción de oro se paga en forma de afinado y según el tanto por ciento correspondien

----te a la forma de prestación. (10)

Otro caso de pago en especie es el de los artistas que lo pagan con sus obras.

c) EL ESTADO LO FIJA UNILATERALMENTE.-Término que se contrapone a contractual, es decir, en la fijación de los impuestos no existe convenio de las partes y es el Estado el que lo determina en forma unilateral, solo que todo impuesto debe ser:

1.-Proporcional.

2.-General.

3.-Justo.

4.-Equitativo.

El Estado debe tomar en cuenta una serie de factores para establecer el impuesto; uno de ellos debe ser la capacidad tributaria de los contribuyentes y no debe ser excesivo en cuanto a las necesidades que se pretende cubrir por medio de él. Es decir, debe estar en relación directa con los servicios inmediatos que el Estado va a prestar y debe ser general.

d) ES DE CARACTER OBLIGATORIO.- Ya que una Ley que no tenga una sanción para el que no la cumple, no es estrictamente una Ley, o es imperfecta; en el caso de una Ley de impuestos, si ésta no fuera coactiva, no operaría de esta manera el mandamiento de la Ley debidamente legitimada; por lo tanto se hace efectiva por medio de su sujeto activo que es el Estado, ya sea la Federación, Estados y Municipios que son sujetos activos de toda relación tribu-

(10) De la Garza Sergio.-Derecho Financiero Mexicano.-Editorial Porrúa, S.A.-Cuarta Edición.- México, 1977.- pág. 336.

---taria, mismos que tienen el derecho de exigir el pago de los tributos; sin embargo, este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud ya que a diferencia de la Federación y las entidades locales, el Municipio no puede fijar sus impuestos, puesto que estos son fijados por las legislaturas de los Estados y sólo tiene la facultad de recaudarlos (Art. 115 frac. IV Constitucional).

a) AQUELLOS INDIVIDUOS QUE SE ENCUENTREN EN LA HIPOTESIS SEÑALADA POR LA LEY COMO HECHO GENERADOR DEL CREDITO FISCAL.-En vía de ejemplo tenemos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es aplicable a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo estipulado por dicha Ley Tributaria. Cuando se realice el hecho que la misma contempla, verbigracia; cuando se presta un servicio profesional.

El Código Fiscal publicado el 19 de Enero de 1967 y que entró en vigor el 19 de abril de 1967, cuyo artículo 2º señala que: "son impuestos las prestaciones, en dinero o en especie, que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Hagamos una breve comparación con la del Código Fiscal de 1938; encontramos elementos distintos, en ambos, ya que la anterior definición decía: "que el Estado fija unilateralmente a todos aquellos individuos", y el de 1967 señala que los Impuestos estarán "a cargo de personas físicas y morales", para dar una mayor claridad y precisión al concepto individuos; puesto que la referencia a individuos del anterior Código Fiscal de la Federación era -

----desafortunada y los redactores del siguiente Código concientes de ello eliminarán dicho vocablo sustituyendo lo genérico del concepto individuos, por uno concreto al decir " personas físicas y - morales", sin embargo, sigue siendo criticable ya que no se incluye a las unidades económicas que como sujeto pasivo de la obligación tributaria son reconocidas en el propio Código Fiscal que en su artículo 13 considera también como sujeto pasivo a cualquier -- agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de -- sus miembros, y que para la aplicación de las Leyes Fiscales se -- asimilan estas agrupaciones a las personas morales. También otros ordenamientos legales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta que hace mención a dichas unidades económicas en su artículo 3º frac - ción III.

Las características de este artículo 2º son:

a) QUE FIJA LA LEY CON CARACTER GENERAL Y OBLIGATORIO.- Consi dero que sale sobrando este elemento, porque si una Ley no tiene - el carácter general y no es obligatoria, no es Ley aún cuando formalmente lo fuese, puesto que por Ley debe entenderse toda norma - de conducta de observancia general y obligatoria; consecuentemente las Leyes en materia impositiva deben tener tales características.

La Ley, desde el punto de vista material, se caracteriza por ser un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica - general.

Es por su naturaleza misma abstracta e impersonal, es permanente; o sea que los derechos que otorga, las obligaciones que im-

---pone no se extinguen por su ejercicio o cumplimiento y puede ser modificada por otra Ley. No podemos perder de vista la existencia de Artículos Transitorios en las leyes cuyo objeto es el ligar la nueva Ley con la anterior.

Además del carácter general imperativo de la Ley, ésta debe tener los medios adecuados para que garanticen su cumplimiento; es decir, la Ley tiene que tener una sanción. (11)

LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ dice "en sentido estricto, el concepto de ley debe ser determinado en sus aspectos material y formal, es decir, para su precisión debe tomarse en cuenta la naturaleza intrínseca de su contenido y el órgano del cual haya emanado. De esta manera encontramos que debe tratarse de una norma de carácter general, abstracto y obligatorio, expedida por el Poder Legislativo de acuerdo al procedimiento que para tal efecto señala la Constitución". (12)

Se puede ver que la idea del legislador fue la de hacer hincapié en que los impuestos deben de cubrir el presupuesto constitucional por lo que se refiere a la generalidad; es decir, que no sea privativa y para ser efectiva su obligatoriedad en el caso que así se requiera se ejercerá por medio de la coacción a través del procedimiento económico coactivo, o como lo nombra el Código Fiscal, a través del procedimiento administrativo, que es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando-

(11) Fraga Gabino.-Derecho Administrativo.-Editorial Porrúa S.A.,-Decima Octava Edición.-México, 1978.- pág. 45.

(12) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto.-Elementos de Derecho Administrativo.-Editorial Limusa S.A. de C.V. Primera Edición.-México-1966. pág. 60

----Ésta, no se consigue por medio de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.(13)

2.-PARA CUBRIR LOS GASTOS PUBLICOS.

Este elemento, es soporte de la justificación, de los impuestos, pero se hace necesario un análisis sobre este concepto.

c) Definición de Gasto Público.- En el transcurso del siglo - XVIII; XIX y XX, las concepciones relativas a las funciones y fines del Estado se han ido configurando y madurando; el concepto de gasto público, ha sido definido conforme al contexto histórico político de épocas y lugares determinados, puesto que el mismo a pesar de ser un concepto unívoco, se ha visto desarrollado de diferente manera por diversos autores, quienes le han otorgado diversos alcances.

Tenemos pues, múltiples definiciones de lo que se ha entendido por gasto público.

FLORES ZAVALA Y SERGIO DE LA GARZA, están de acuerdo al decir "el gasto público es todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal". (14) (15)

Por su parte GABRIEL FRANCO dice: "los gastos públicos, son los gastos monetarios que realizan las corporaciones públicas en el área de su actividad financiera, así como los organismos crea -

(13) De la Garza Sergio.- Op. cit. pág. 725.

(14) Flores Zavala.- Op. cit. pág. 204.

(15) De la Garza Sergio.- Op. cit. pág. 159.

----dos por aquellos y alimentados con los ingresos de carácter pú-
blico o subvenciones procedentes de dichas instancias". (16)

FRANCISCO NITTI dice: "Los gastos públicos son en cierta medi-
da la indicación más segura de la actividad que despliega cada pug-
blo". (17)

GRAZIANI señala que: " El gasto público es el que realiza el-
Estado por medio de las autoridades competentes para llenar fines-
propios del consorcio político". (18)

ANDRES SERRA ROJAS afirma que: "El gasto público son las ero-
gaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de -
sus fines en cuanto la ejecución de la Ley y el mantenimiento de -
los servicios públicos". (19)

GUILLERMO AHUMADA dice: "Es una erogación monetaria realizada
por las autoridades competentes en virtud de una autorización le-
gal y destinada a fines de interés colectivo". (20)

Por último, el ratadista GABIND FRAGA al definir el gasto pú-
blico se apoya en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justi-
cia de la Nación, que a la letra dice: "gastos públicos son los --
que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una nece-
sidad colectiva quedando por lo tanto excluido de su comprensión -

(16) Franco Gabriel.- Principios de Hacienda Pública.- Editorial -
Porrúa S.A.,-Cuarta Edición.- México, 1956.- pág. 52.

(17) Citado por Ahumada Guillermo.-Principio de Ciencia de las Fi-
nanzas.- Editorial Porrúa S.A.-Quinta Edic. México, 1978.-pág. 163.

(18) Citado por Oria Salvador.-Finanzas.- Ediciones Santillana.- -
Segunda Edición.- Madrid España. 1969.- pág. 29.

(19) Serra Rojas Andres.-Derecho Administrativo.-Editorial Porrúa-
S.A.- Tercera Edición. México, 1977.- pág. 38.

(20) Ahumada Guillermo.- Op. cit. pág. 146.

---los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual". (21)

Con respecto a esta definición, los tratadistas Flores Zavala y Sergio de la Garza la critican sosteniendo que "El estado no realiza gastos encaminados únicamente a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchas cosas en las que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización. etc. (22) (23)

Estamos de acuerdo con lo expuesto por los dos últimos autores mencionados, ya que es cierto que no todas las erogaciones que realiza el Estado son gastos públicos en estrictu sensu, pues en muchas ocasiones se realizan con un destino individual y particular por lo que, pienso que para evitar violaciones constitucionales por la falta de adecuación de los hechos por nuestra legislación, es necesario reformar nuestra constitución, en relación con el artículo 31 fracción IV, que dice: "Son obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", para quedar en los siguientes terminos:

Artículo 31.- Son obligación de los mexicanos:

Fracción IV.-Contribuir para los gastos que tiene necesidad de efectuar el Estado para cumplir con sus finalidades, de la manera

(21) Fraga Gabino.- Op. cit. pág. 164.

(22) Flores Zavala Ernesto.- Op. cit. pág. 330. (23) De la Garza Sergio.- Op. cit. pág. 159.

-----ra proporcional y equitativa que dispongan las leyes. "La parte final de esta disposición constitucional señala una garantía a los contribuyentes cuando ordena que la contribución a los gastos públicos sea proporcional o equitativa; o sea que constitucionalmente está establecida una obligación de contribuir, lo cual no admite excepciones; sin embargo el quantum de esa obligación si es discutible por disposición expresa de la misma constitución y cuando no se llenan los requisitos de ella, se viola un derecho reconocido". (24)

Así lo ha resultado nuestro más alto tribunal en la siguiente jurisprudencia:

Tesis 541.--IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.--De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la constitución, ya que éste no concedió una facultad annimode para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueron convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. (25)

(24) Castro Juventino.--Lecciones de Garantías y Amparo.--Editorial Porrúa S.A. --Segunda Edición.--México, 1959.--Pág. 161

(25) Jurisprudencia de la S.C.J.N. 1917b1954. p.1000 citada por Juventino Castro Op. cit. pág. 161.

d) Definición de Impuesto:- Después de todo lo expuesto creo necesario exponer lo que a nuestro personal punto de vista son los Impuestos.

Impuestos son todas las prestaciones en dinero o en especie - que fija la Ley a cargo de personas físicas o morales y a cualquier agrupación que constituya una unidad económica, diversa de la de - sus miembros, cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal para que el Estado con dichas prestaciones puede erogar los gastos necesarios para el debido cumplimiento de sus fines.

Independientemente de la definición de Impuestos, se debe hacer notar que la razón de ser de los impuestos o las contribuciones está en en los gastos que se hacen con los mismos, pero a su vez estos gastos deben de estar justificados en cuanto que el Estado los realice realmente, para cumplir con sus fines; y cuando esto no sucede el pago del impuesto o contribución no se justifica, propiciando la evasión fiscal, en virtud de que en la conciencia del contribuyente sus aportaciones no son bien empleadas, o sea, - que el gasto que realiza el Estado no esta encaminado estrictamente a cumplir con sus finalidades. En cambio, si se tuviera conciencia de una buena administración financiera, y que el sacrificio -- que se hace al desprenderse de parte de su patrimonio a favor del Estado, tal sacrificio es valorado por éste, cuidando como un buen administrador el patrimonio que se le ha conferido, destinandolo - en un verdadero beneficio de los miembros integrantes de dicho Es-

----tado, lo anterior sería la forma más convincente para que los -
contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales, presiona-
dos no solamente por la Ley, sino aún por la moral, en cuanto al -
imperio de colaborar con el Estado para que éste pueda efectivamente
te responder a las urgencias existentes en el país.

Por todo lo anteriormente expuesto, queda claro que los efec-
tos de la defraudación fiscal recaen directamente en detrimento --
del Estado, ya que si sus miembros no cumplen con la obligación --
que se les impone constitucionalmente de dar una parte proporcio--
nal de sus ingresos o de su patrimonio, no se contaría con los me-
dios necesarios para proporcionar a la colectividad los servicios-
públicos tan necesarios en nuestra sociedad actual, pues aunque el
Estado en ocasiones cuenta con un patrimonio nacional, en la mayo-
ría de las veces no es suficiente para cubrir todas las necesida -
des públicas en beneficio de sus ciudadanos.

(39)
CAPITULO TERCERO.

SANCIONES A LA DEFRAUDACION FISCAL.

a) Definición de sanción.- b) Antecedentes históricos.- c) -- Sanciones a la Defraudación Fiscal.

a) Definición de sanción.- Como en este capítulo hablaremos - sobre las sanciones que desde su inicio tuvo el delito de Defraudación Fiscal, estimo conveniente empezar por definir que es la "sanción", por lo que a continuación veremos la definición que de esta palabra hacen los diccionarios y autores estudiosos del derecho.

El Diccionario de la Lengua Española, define la palabra "sanción" de la siguiente manera: "Establecimiento, ley, ordenanza, estatuto. Acto solemne por el que se autoriza o confirma una ley, ordenanza o estatuto. Mal dimanado de una culpa o yerro y que viene a ser castigo. Autorización, uso o costumbre. También hace la siguiente enumeración: 1.-Estatuto o ley.- 2.-Acto solemne por el cual el jefe del poder ejecutivo confirma una ley o estatuto.- 3.- Autorización o aprobación que se da a cualquier acto, uso o costumbre.- 4.- Pena establecida por la ley.- 5.- Castigo que una acción lleva consigo, aunque no sea impuesta por la ley". (1)

ROBERTO ATWOOD, define a la "sanción" como "el medio coercitivo de que se vale el poder público para imponer la observancia de la regla dada. Tal elemento no es siempre extensible, porque la norma es observada voluntariamente por lo general en la sociedad; la sanción se manifiesta solo cuando se comete la infracción".(2)

(1) Diccionario Lexico Hispano.- Op. cit. pág. 1262.

(2) Atwood Roberto.- Op. cit. pág. 220.

MIGUEL VILLORO TORANZO, afirma que las normas jurídicas que tienen sanción pública, forman el derecho positivo, agregando, que la acepción que los clásicos castellanos dan a la palabra "sanción" es la de dar firmeza o aprobación de una ley, estableciendo castigos para sus infractores y premios para sus más fieles cumplidores, y no la de "pena" que modernamente se le ha dado. El citado autor define a la "sanción" como una declaración solemne que confirma o desaprueba una norma o un acto, declaración que en propiedad corresponde a la autoridad, citando como ejemplo la sanción del Ejecutivo a un proyecto de ley, aprobado por las cámaras; agregando - que esto lo explica FRANCISCO CARNELUTTI en la forma siguiente: "Sancionar significa fundamentalmente en latín hacer inviolable, y por eso vigorizar alguna cosa. Lo que queda vigorizado, en cuanto se busca impedir su violación, es el precepto en que el orden ético se resuelve: Haz el bien y no hagas el mal. En cuanto el orden ético es sancionado ya no es orden ético en su simplicidad o pureza; por virtud de la sanción se convierte en ordenamiento jurídico"

(3)

EDUARDO PALLARES, dice: "que las sanciones jurídicas son las consecuencias jurídicas que se producen por la violación de la norma y que tienen por objeto restablecer el orden legal o evitar una futura violación del mismo; indicando como figuras principales de la sanción, el resarcimiento de los daños y perjuicios y la restitución del estado jurídico anterior a la violación de la norma.(4)

(3) Villoro Toranzo Miguel.- Introducción al Estudio del Derecho.- Editorial Porrúa S.A. Quinta Edición.- México, 1977.- pág. 87.

(4) Pallares Eduardo.- Diccionario de Derecho Procesal Civil.- Editorial Porrúa S.A.- Décima Edición.- México, 1977.- pág. 716.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, al referirse a la "sanción" dice: "Que el derecho es un conjunto de normas que regulan de modo específico la conducta humana. El problema de la definición del derecho es el de establecer el carácter de esa especificidad. Algunos autores consideran que la característica del derecho es el ser un conjunto de normas que se distinguen por su contenido de otras normas que tienen otros contenidos. Este sería un criterio material sobre el concepto del derecho, e implicaría la idea que pocos estarían dispuestos a suscribir, de que hay una materia específica jurídica y que hay actos humanos que no pueden estar sujetos a regulación jurídica alguna. Para otros autores, la gran mayoría de ellos, el derecho puede caracterizarse por el modo o manera como regula la conducta humana de modo bilateral o de modo coactivo. La primera tesis no debemos discutirla en este lugar; la segunda es pertinente, pues se encuentra relacionada con el concepto de la sanción. Se basa en un antiguo concepto empírico sobre el ser humano y sus motivaciones. Aunque nunca ha sido exacto el experimento, es posible afirmar que la experiencia ha mostrado al hombre que puede controlarse la conducta de un individuo por medio de la amenaza de que se le infligirá un mal en caso de que realice una conducta no deseada. En muchas ocasiones la simple irratibilidad produce como reacción a una determinada conducta, otra dañina para el sujeto que realizó la primera. Es el principio de retribución reaccionar con un mal contra -

---aquel que ha realizado un mal. "Ojo por ojo y diente por diente" como se expresa en la Biblia. La sanción se encuentra dentro de la expresión que se refiere por segunda vez al ojo y al diente, es decir, a la conducta que reacciona contra el mal infligido. Esta experiencia antiquísima es, como lo ha demostrado Kelsen, el fundamento explicativo más originario de la humanidad, que se encuentra en la base de la religión y de la filosofía natural de los griegos y, en general, en las conceptualizaciones de todos los pueblos primitivos.

Sin embargo, como en muchas otras materias, fue Protágoras de Abdera el que logró una conceptualización del castigo y la sanción, -- que hasta la fecha no ha sido superada. Dice: "Nadie castiga al delincuente en atención y por razón de lo que ha hecho, -- pues lo ocurrido no puede deshacerse -- sino en razón del futuro, para que ni el propio autor vuelva a cometer desafueros, ni otro que sea testigo de su castigo... Y quien así piensa castiga para intimidación" La intimidación es la función del castigo.

John Austin afirma: "Una persona que esta bajo un deber o que tiene un deber, esta sujeto a un mal o a una molestia (que le será infligida por una autoridad soberana) en el caso de que viole su deber o desobedezca el mandato que lo impone. En razón de esta responsabilidad o perjuicio por el mal eventual o condicional, existe la probabilidad de que no desobedezca: probabilidad que es mayor o menor (independientemente de otras consideraciones ajenas) según sea el mal mismo así como también sea mayor o menor la probabilidad

---de incurrir en él por desobediencia.

Se llama sanción al mal eventual o condicional al que está ex puesto el sujeto. Se dice que el derecho u otro mandato está sancionado con ese mal".

En sentido similar se expresa R, Von Ihering en el fin en el derecho, y todos los autores que afirman que el derecho es un orden que establece sanciones, un orden coactivo de la conducta humana, para utilizar la sintética expresión kelseniana. Si esto es -- así entonces: "... cada norma jurídica habrá de prescribir y regular el ejercicio de la coacción. Su esencia tradúcese en una proposición, en la cual se enlaza un acto coactivo, como consecuencia jurídica, a un determinado supuesto de hecho o, condición"(Kelsen).

En consecuencia las notas características de la sanción son:- a) es un contenido de la norma jurídica; b) en la proposición jurídica o regla de derecho que formula la ciencia del derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético; c)- el contenido normativo calificado de la sanción generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño;- la privación de ciertos bienes o valores o la imposición de ciertos perjuicios o dolores; d) en el derecho moderno la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan acabo los organos del Estado, en tanto se le consibe como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física por sus organos; e) las finalidades de las sanciones son de tres clases; - retributivas, o intimidatorias o compensatorias del daño producido por el acto ilícito. (5)

(5) Definición del Diccionario Jurídico Mexicano.- Op. cit. pág.85.

Para EDUARDO GARCIA MAYNEZ, la sanción es la "consecuencia jurídica que el cumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (6)

CLAUDE DU PASQUIER, define a la sanción como " la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una "reacción", es decir, en general un acontecimiento desfavorable al autor de la violación". (7)

Al respecto FRANCISCO CARNELUTTI dice: " Se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal". (8)

MARGARITA LOMELI CEREZO, dice: " que la sanción es un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico, y continúa diciendo; basta recordar la célebre fórmula o estructura lógica de la norma jurídica expresada por Kelsen: "Si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C", en la que "C" es precisamente la sanción. (9)

Pero desde luego existe una gran diversidad de sanciones que caben dentro de estas definiciones de carácter general, (que se re

(6) García Máynez Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho. - Editorial Porrúa S.A.- Onceava Edición.-México, 1963.- pág. 295.

(7) Pasquier Claude Du.- Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica.- Delachaux & Niestlé, Neuchatal. -- (Suiza) 1937.- pág. 125.

(8) Carnelutti Francisco.- Sistema de Derecho Procesal Civil.- Editorial Uteha.- Tercera Edición.-Buenos Aires,1944.-Vol.I.- pág. 25

(9) Lomelí Cerezo Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa S.A.- Primera Edición.- México, 1979.- pág. 11.

---fieren al concepto de sanción en sentido lato), y para el cabal conocimiento de las consecuencias jurídicas indicadas es necesario clasificarlas y estudiar particularmente cada especie.

Las violaciones de las normas jurídicas, se realizan en cada caso en condiciones muy diversas, los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, e sea, la observancia del derecho, la conservación del orden jurídico.

Es pues, muy amplia la diversidad de sanciones que existen, - por lo que en este trabajo solo mencionaremos algunas de ellas.

La Nulidad.- Se da en los casos en que el derecho, para restablecer el orden jurídico violado a la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico.

El Cumplimiento Forzoso.- Es una sanción en sentido lato, se establece cuando en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva, forzosamente, su observancia.

La Indemnización.- Es una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas, dentro de lo posible, al estado que tenían antes de la violación, mediante la reparación de los daños sufridos.

La Modificación.- Que es la agravación de la obligación incumplida, ésta se modifica en desventaja o perjuicio del infractor --

---del derecho, esta sanción se aplica en el caso de que el deudor se constituya en mora o cuando por su culpa hace imposible el cumplimiento de la obligación.

La Perdida de Derechos.-Es igualmente una sanción que el derecho utiliza con gran frecuencia, verbigracia, rescisión de contratos, caducidad, etc.

Por último hay ocasiones en que el derecho violado no puede ser restablecido en el caso concreto, por ejemplo en el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero si es posible aplicar al delincuente una sanción, la pena, que tiende a evitar, a reprimir la repetición de hechos flicitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que existen dos tipos básicos de la sanción y que son los siguientes.

1.-Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación y que se realiza "para que se remueva la violación".

2.-Las sanciones que no tienen ese proposito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo, que se aplican "porque la violación se ha producido" y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor.

En atención a que esta tesis trata exclusivamente la materia tributaria, debemos considerar como sanciones propiamente dichas, sólo a las del tipo aflictivo o represivo, que tienen el proposito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de res-

---titución o satisfacción del interés protegido por la norma.

Esto no significa que en el campo administrativo no se utilicen las demás formas de sanción distintas del "castigo". El cumplimiento forzoso, se da, por ejemplo en el procedimiento económico -- coactivo que las autoridades administrativas tienen derecho a instaurar en contra del deudor fiscal y mediante el cual se cubre la prestación tributaria omitida; y como muestra de indemnización o -- reparación de los daños sufridos, tenemos los recargos, cuya naturaleza, según la opinión más aceptada es la de intereses morate -- rios que tienden a compensar al fisco por los perjuicios que le -- ocasiona la falta de pago oportuno de las prestaciones que le co -- rresponden.

También se emplean las formas mixtas que señala García Máynez Cumplimiento más castigo, ocurriendo esto cuando las autoridades -- fiscales descubren la emisión de un tributo y exigen coactivamente el pago de este, más el de la multa que imponen al causante por la infracción cometida. La forma de cumplimiento más indemnización -- mas castigo, es la que más se utiliza en los casos de emisión de -- un impuesto, en los cuales se cobra por las autoridades dicho gravamen, además de los recargos causados y de las sanciones pecuniaras impuestas. (10)

Es de hacerse notar, que independientemente de las clasificaciones de la teoría general del derecho, que se han mencionado, -- las sanciones se clasifican en civiles, penales y administrativas--

(10) García Máynez Eduardo.- Op. cit. pág. 297

--siguientes a la siguiente manera:

A) Civiles.- La indemnización, la rescisión, la nulidad, la ca
dución, etc.

B) Penales.- La prisión, reclusión, la pérdida de los instru--
mentos del delito, la destitución o suspensión de funciones o em- -
pleos, y otras análogas instituidas por el Código Penal.

C) Administrativas.- La multa, el arresto, la clausura de nego-
cios, la suspensión de actividades, destitución o suspensión de car-
gos públicos, etc.

EMILIO BARGAIN MANAUTOU hace las siguientes definiciones en --
cuanto a las infracciones y sanciones en el derecho tributario, - -
y empieza diciendo: "Toda obligación impuesta por una Ley debe es--
tar 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 particular"

Continúa diciendo que el derecho tributario que es un conjunto
de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y
de tolerar, esta provista de medios adecuados con que exigir al cau-
sante el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fisca--
les. Entre esos medios encontramos las sanciones.

Para dicho autor, en el derecho privado la finalidad de la san-
ción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el
incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte. Agregando, -
que en el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la -
sanción, es que el causante cumpla puntualmente sus obligacio- -

---nes fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que estén a cargo del Estado. Así mismo dice, que para Men. ez Aparicio la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio; y finalmente una fuente de recursos independientes. Respecto a esta definición, la explica de la siguiente manera: "Que es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; que es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario al igual que el particular en el Derecho Privado- persiga intereses por los daños o perjuicios que se le ocasiona al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independientes, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada. (11)

LUIS MARTINEZ LOPEZ, al referirse a las sanciones manifiesta: Que el Estado, en uso de su soberanía expide las leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones. Estas forman parte esencial de la ley, Sin ese "imperio" que obliga a obedecerlas, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria; nadie sufriría consecuencias por su incumplimiento. El Tribunal Fiscal de la Federación, dijo al tratar de las disposi-

(11) Margain Manautou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- U.A. DE S.L.P. México 1979 5a. edic. pán. 341

---ciones que las leyes tributarias deben contener: "Los otros preceptos de la Ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes para que obren en determinado sentido; si se reusan, reciben perjuicio". Este perjuicio es, en términos generales, la sanción.

Las penas por desobediencia a las leyes fiscales deben estar consignadas en una ley. (12)

El artículo 21 Constitucional se refiere expresamente al castigo de los delitos, esto es a las penas, y al arresto y multas -- que corresponde a las faltas o sea las violaciones a los reglamentos de policía, reservando la aplicación de aquellas a la autoridad judicial y a la administrativa los arrestos y las multas.

Las infracciones en materia fiscal son las acciones u omisiones contrarias a las normas legales relativas a los tributos.

Las sanciones son consecuencia que las propias leyes ligan a esas acciones u omisiones.

De lo anterior se desprende que la sanción forma parte de la tarea legislativa y que por ende solo pueden establecerla las leyes en sentido formal y así se reconoce en los artículos 76 y 92 -- del Código Fiscal de la Federación; haciéndose notar que las multas, que son las sanciones más usuales, a pesar de que constituyen un ingreso público, no siempre tienen naturaleza tributaria, salvo que sean consecuencia de la violación a leyes fiscales, esto es, a disposiciones cuyo fin sea justamente procurar ingresos al Estado.

(12) Martínez López Luis.- Derecho Fiscal Mexicano.-Ediciones Contables y Administrativas.- Cuarta Edición.- México, 1980.- pág. 96.

b) Antecedentes Históricos. - Es necesario que previamente a la tarea de examinar las sanciones concernientes al tema es estudio, - se haga mención de algunos antecedentes históricos legislativos y - de los cuales fueron naciendo las sanciones al delito de defraudación fiscal.

En el México independiente, se recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del País. Por lo que la actividad del legislador, estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a regtablecer el orden público y organizar el nuevo Estado.

Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de pollicía. Específicamente dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, enaquel entonces como ahora, inmediata atención.

Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal ya que - es una defraudación de derechos aduanales, esta actitud como tipo - delictivo hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de Junio de 1891 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: - delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

Las principales contravenciones eran: la defraudación (sin -- convivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancía que legalmente manifestadas causarían mayores derechos). Omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, a infracción de los precep-- tos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios, sólo -- los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la -- sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción me-- ramente administrativa.

En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893 se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por in-- fracciones simples y b) por infracciones con responsabilidad crimi-- nal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta del pago del impuesto. Estas infracciones-- estaban afectadas por una sanción adm~~n~~istrativa exclusivamente.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal conside-- radas como más importantes son las siguientes: a) cuando los cau-- santes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifi-- quen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de algu-- nos de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se apli

---ca la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondientes al Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación.

En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

La figura de delito "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó que "las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países, aún verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

En consecuencia a esta nueva tónica en la política hacendaria del país se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la Ciudad de México en el año de 1947. Las conclusio--

---nes a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.

3.- El fisco declara su fé en las declaraciones de los causantes y suprimen los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.

4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.

5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.

6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

c) Sanciones a la Defraudación Fiscal.- Como consecuencia directa del punto 6o. de la anterior declaración de principios tomada en la citada Convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Tenia por objeto dicha Ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como antes se dijo desde los primeros días de la independencia estaba sancionada.

La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico corporal positivo, puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 30 de Diciembre de 1947 la Ley Penal de Defrau

---dación impositiva en Materia Federal, se pretendía tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva Ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden el Derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una Ley en que tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

En el artículo 1º de la Ley antes mencionada, dice: Que se comete el delito de defraudación impositiva en materia federal en los siguientes casos:

I.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;

II.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

III.-No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades a los causantes por concepto de impuestos;

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, debe cubrirse el impuesto.

V.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente --

---falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, -- los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarles con falsedad;

VII.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad;

IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de ventas o ingresos gravados.

En el Artículo 2o. de este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", como llamó a la citada Ley Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a ~~cin~~cuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fructuaba de tres a nueve años.

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se trate de impuestos distintos, en atención a lo que disponía el artículo 3o. de la citada ley.

En el artículo 4o. indicaba que los jueces estaban facultados para imponer la suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad-

---de las que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Es de hacerse notar que la ley adolecía de diversos defectos-- muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciar se la mencionada ley en el Capítulo Quinto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tuvo -- una vida fugaz ya que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin em-- bargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley, tomando -- en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimiento, -- educación y preparación que respecta de las obligaciones fiscales-- tenía un gran número de causantes.

Al final del año 1948 se promovieron reformas en vista de al-- gunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al re-- formarse el Código Fiscal se recogieron en el Título Sexto los de-- litos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, se -- así que con fecha 30 de Diciembre de 1948 aparece publicado en el-- Diario Oficial las reformas al Código Fiscal en el cual se adicio-- nan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de de-- fraudación fiscal en el capítulo V del Título mencionado.

A continuación pasaremos a exponer las sanciones que se le -- han asignado al delito de defraudación fiscal y desde que apareció este figura en el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación del 31 de Diciembre de 1938, en vigor desde el 1.º de Enero de 1939, en su artículo 272 indica-

---ba que "El delito de defraudación se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado, o lo que se intento defraudar es inferior a \$50,000.00, y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a \$50,000.00, cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda o intento defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

En fecha 30 de Diciembre de 1947, aparece la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, esta en su artículo 2o. señala exactamente las mismas sanciones que el Código Fiscal de la Federación del 31 de Diciembre de 1938, para el que cometa el delito de defraudación impositiva en materia federal.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1o. de Abril de 1967 y que derogó al de 30 de Diciembre de 1938, en su artículo 73 indicaba que el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50,000.00 o mayor.

Como se puede observar, en este precepto, se aumento la penalidad ya que en el anterior era de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o que se intentó defraudar era inferior a -- \$50,000.00

El párrafo segundo del artículo 272 peso exactamente igual en el artículo 73 del nuevo código, y en éste se adicionó un tercer párrafo para señalar que no se impondran sanciones a quien hubiere

---cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.- El artículo 37 Fracción X del citado código precisa por exclusión, lo que debe entenderse por espontaneidad del contribuyente y dicho precepta y el que se comenta, tienen el propósito de liberar no sólo lo de sanciones administrativas sino también de las penales, a todo causante que presente sus irregularidades ante el Fisco. Sin -- que medie gestión de las autoridades.

Este artículo se mantuvo con su mismo texto hasta que se reformó su primer párrafo, reforma que fue publicada en el Diario -- Oficial de la Federación en fecha 30 de diciembre de 1977 y que entró en vigor el 1o. de enero de 1978, quedando dicho artículo en los términos siguientes:

ARTICULO 73.- El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00 (DOS-CIENTOS CINCUENTA MIL PESOS); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1o. de enero de 1983 y que derogó el Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966 en su artículo 108 define y sanciona el delito de Defraudación Fiscal de la siguiente manera:

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

Continúa diciendo, el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones..

En este código que es el que se encuentra vigente a la fecha en su artículo 108 se englobaron los artículos 71, 73 y 74 del anterior código, y únicamente se aumento el monto de \$ 250,000.00 a \$ 500,000.00 en primer término.

En la última reforma que tuvo este artículo respecto a sus sanciones, se estableció la pena de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

(61)
CAPITULO CUARTO.

MEDIOS CON LOS QUE CUENTA EL ESTADO PARA EVITAR LA DEFRAUDA -
CION FISCAL.

a) Definición de Hacienda Pública.- b) Direcciones de la S.H. C.P. encargadas de vigilar el cumplimiento de las disposiciones -- fiscales.- c) La existencia de organos de vigilancia con adecuada- preparación. d) Programación objetiva.- e) Control de Revisión.

a) Definición de Hacienda Pública.- En atención a lo señalado en capítulos anteriores ha quedado claro, que el Estado obtiene -- los recursos económicos necesarios para cumplir con sus fines de - los particulares o personas que lo forman, ahora bien, la dependen- cia encargada de recaudar los ingresos y vigilar que los contribu- yentes paguen correctamente sus impuestos, es la Secretaría de Ha- cienda y Crédito Público, a través de la aplicación de las leyes - tributarias, por lo que a continuación veremos algunas definicio- nes que de "Hacienda Pública" hacen algunos diccionarios y autores para después ver las funciones encomendadas a cada una de las Di- recciones con las que cuenta la citada Secretaría para el cumpli- miento de su cometido.

El Diccionario Lexico Hispano, indica que " Hacienda Pública- es el conjunto sistemático de haberes, bienes, rentas, impuestos-- del Estado". (1)

El Diccionario Jurídico Mexicano, dice "La Hacienda Pública - es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes pú-- blicos y constituye un factor de gran importancia en el volúmen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales. (2)

(1) Diccionario Lexico Hispano.- Op. cit. Tomo II.- pág. 743.

(2) Diccionario Jurídico Mexicano.- Op. cit.- Tomo IV.- pág. 319.

Para ERNESTO FLORES ZAVALA, " por Hacienda Pública debemos de entender, el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo. (3)

ANDRES SERRA ROJAS, señala que la palabra Hacienda viene de la palabra latina "facienda", lo que ha de hacerse y del verbo "facere" hacer. Tradicionalmente la Hacienda Pública "es un cúmulo de los -- bienes del Estado y la administración de ellos".

La constitución de Apatzingán ---que no estuvo vigente--- hizo referencia a la Secretaría de Hacienda, pero fue la ley del 9 de noviembre de 1812 la que creó la Secretaría de Hacienda, a la que se le adicionó posteriormente la materia relativa al Crédito Público, denominándose como en la actualidad "-Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Continúa diciendo, la hacienda pública mexicana está constituida por el conjunto de bienes, valores y derechos del Estado, que se destinan a la satisfacción de las necesidades colectivas.

La Hacienda Pública se identifica por algunos autores con las finanzas públicas y llaman a sus tratados financieros "tratados de hacienda pública".

El Estado y los demás entes públicos requieren de un patrimonio y de un régimen adecuado para su manejo, de esta manera la hacienda pública se refiere a la constitución, manejo y transforma --

(3) Flores Zavala Ernesto.- Op. cit. pág. 20.

---ción del patrimonio público. (4)

ADOLFO CARRETERO PEREZ, empieza diciendo "cualquier clase de actividad económica ha de realizarse dentro de una sociedad. Todo grupo humano necesita un intercambio de prestaciones económicas entre los sujetos que la componen; pero según que la actividad persiga fines individuales o totales del grupo, la economía se divide en política y pública. En la primera se persiguen fines relacionados con el hombre como ser independiente, como titular de una microeconomía; en la segunda, esos fines son públicos, y el titular de esta microeconomía es la Administración. A esta rama se le llama también Hacienda Pública y actividad financiera del Estado. La Hacienda Pública es la que investiga los principios de la vida económica de la Administración y equivale a la que se denomina finanzas del Estado. La finanza es según CANGA ARGUELLES, palabra aplicable desde la Edad Media a la Hacienda Pública, como así se halla en los documentos medievales, y equivale a prestaciones pecuniarias o sea a la actividad económica de los entes públicos.

A continuación, cita el artículo 3º de la Ley de Administración y Contabilidad del 1º de julio de 1911, el que indica, que constituye la Hacienda Pública todos los impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado; es decir, el conjunto de medios económicos del Estado, que, como decía la anterior ley de 20 de febrero de 1850 y se desprende del actual, se aplican al pago de las obligaciones del Estado. La Administración satisfi-

(4) Serra Rojas Andres.- Op. cit. pág. 63.

---ce el interés general mediante prestaciones para las que necesita utilizar cesas ; pero la Hacienda Pública no contempla el conjunto de esos medios del Estado como un patrimonio, porque para llegar a obtenerlo ha de adquirirlo mediante dinero y gastarlo para aplicarlos a los fines públicos. La función de la Hacienda Pública es instrumental: facilitar la adquisición de medios para que la Administración funcione; sólo estudia los medios del Estado en cuanto son instrumentos de su actividad: la actividad del Estado transformable en dinero, a Administración Económica del Estado. Su característica es un sentido pecuniario: las sumas de dinero que entran a formar parte del patrimonio del Estado se llaman ingresos, y las que salen gastos público. (5)

Con lo anterior ha quedado claro cuales son los elementos que integran la hacienda pública y considero más adecuada la definición que de esta hace el Diccionario Jurídico Mexicano de la Universidad Nacional Autónoma de México, pues efectivamente, hacienda pública - comprende todos los ingresos y propiedades del Estado, los cuales - deben ser suficientes para cubrir los gastos públicos, lo cual es - muy importante, ya que si los ingresos que obtiene el Estado no son suficientes no podra cumplir con su cometido.

Ahora bien, en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se indican las facultades de todas y cada una de las dependencias de Gobierno, y en su artículo 31 de dicha Ley, se indican - las atribuciones que le han sido conferidas a la Secretaría de Ha -

(5) Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. pág. 113.

---cienda y Crédito Pública por el Poder Ejecutivo Federal mismo - que a la letra dice:

"ARTICULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública-- corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.-Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal;

II.-Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos en los términos de las leyes;

III.-Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes;

IV.-Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos,-- escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes; administrar su aplicación en los casos en -- que no compete a otra Secretaría; así como comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, a fin de ejercer las facultades fiscales que le confieren las leyes cuando los particulares se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;

V.-Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la Policía Fiscal de la Federación.

VI.-Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del -

---Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, considerando las necesidades del Gasto Público Federal que prevea la Secretaría de Programación y Presupuesto, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal;

VII.-Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y a las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito;

VIII.-Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

IX.-Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

X.-Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

XI.-Dirigir la política monetaria y crediticia;

XII.-Administrar las casas de monedas y ensaye;

XIII.-Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito;

XIV.-Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XV.-Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien, las ba -

---ses para fijarlos, escuchando a las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda, y

XVI.-Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

Haciendo un análisis de este artículo, se desprende de la fracción I que a ésta Secretaría se le tiene encomendada formular las leyes fiscales que han de proporcionar ingresos al Estado.

En sus fracciones II y III se le autoriza a cobrar todos los ingresos federales y del Departamento del Distrito Federal a que tiene derecho el Estado aplicando para tal fin las leyes fiscales correspondientes.

En la fracción IV se le faculta para otorgar estímulos fiscales, determinar el monto de los mismos, ver si éstos no son nocivos a los ingresos de la Federación; ver si sus resultados van de acuerdo a sus objetivos; administrarlos en caso de que no compete a otra Secretaría; vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios; y sancionar conforme a la ley a los que se benefician sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

La fracción V la encarga de los servicios de vigilancia aduanera, de inspección y de la Policía Fiscal de la Federación, la cual en la actualidad no existe.

La fracción VI indica que debe proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, los cuales des

--de luego deben de ser suficientes para cubrir el Gasto Público Federal, siendo la Secretaría de Programación y Presupuesto la encargada de calcular éste, al referirse de la sanidad financiera de la Administración Pública Federal, y del crédito público, debemos entender por esto, que deben de estar perfectamente coordinadas -- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la de Programación y Presupuesto, ya que como se ha dicho, los ingresos del Estado deben de ser suficientes, para que se cubra el Gasto Público Federal y cuando no ocurre esto, se tiene que recurrir a los empréstitos y solicitar prestamos a otros países o bancos extranjeros.

La fracción VII es clara y estimo que se entiende perfectamente su contenido.

La fracción VIII se refiere a que la dependencia está autorizada para practicar visitas de inspección ya sea en tránsito o en almacenes, debemos entender también en esta fracción las visitas domiciliarias, a fin de percatare si se han cumplido con las disposiciones fiscales correctamente.

Las fracciones IX y X están íntimamente relacionadas, ya que en la primera se refiere a que debe conseguir el dinero necesario para cubrir el Gasto Público Federal, y la segunda indica que debe de saber la cantidad exacta de lo que se debe incluyendo al Departamento del Distrito Federal y cubrir dicha deuda

La fracción XI se refiere a que la Secretaría debe regular-- el nivel de liquidez monetaria en el sistema nacional a fin de lograr los fines deseados, por ejemplo, el crecimiento del producto

---nacional bruto, la ocupación, el mejoramiento de la balanza de pagos y sobre todo, en nuestro tiempo el control de la inflación.

La fracción XII indica que la Secretaría tiene a su cargo el personal que labora en las casas de moneda, donde se emite la moneda de curso legal, ya que regular ésta y vigilar su circulación así como determinar los tipos de cambio en moneda extranjera compete al Banco de México.

La fracción XIII se refiere a las atribuciones que le confieren a esta Secretaría las siguientes leyes: Ley del Mercado de Valores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1975; Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982; Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Mayo de 1941; Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 1937; Reglamento de las Bolsas de Valores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 1933; Ley de Sociedades de Inversión, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1955; Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1931; Ley Orgánica del Banco de México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 1941; Ley Orgánica de Nacional Financiera S.A. publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de

---1975; Ley Orgánica del Banco Nacional de Cajas y Servicios Públicos S.A., publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1980; etc.

La fracción XIV señala que la Secretaría debe de intervenir en todos los juicios fiscales que se inicien en contra de la Federación a fin de defender sus intereses.

La fracción XV es clara ya que dice que la Secretaría con la participación de las dependencias que corresponda debe establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios que presta la Administración Pública Federal, o bien, las bases para fijarlas.

La fracción XVI engloba todas las leyes, reglamentos, circulares, acuerdos, decretos y oficios de carácter fiscal en que debe intervenir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior se desprende que las funciones de adquisición, mantenimiento y empleo de los medios económicos del Estado, que constituyen el objeto de la Administración Financiera, deben traducirse contablemente, como corresponde a una Economía Monetaria, por el proceso de ingresos, movimientos de los fondos y pagos de la administración, por último la fiscalización de todo ese ciclo. De ahí que las funciones de la Administración Financiera que corresponden a la Secretaría de Hacienda sean tres: recaudación de ingresos, pago de los gastos públicos y fase intermedia.

b) Direcciones de la Secretaría de Hacienda encargada de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. - Como se pue-

---de ver las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son bastante amplias y para enfocarnos directamente al tema de éste capítulo, analizaremos a continuación las Direcciones de esta dependencia que tienen como fin vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como la función que cada una de ellas desempeña, las cuales se indican en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Empezaremos por la Dirección General de Fiscalización la cual de acuerdo al Artículo 60 del Reglamento invocado, tiene encomendadas las siguientes funciones entre otras:

"Artículo 60.- Compete a la Dirección General de Fiscalización:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes, de dictámenes de contadores públicos registrados y la auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios y de aprovechamientos, de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos de comercio exterior y sobre tenencia o uso de vehículos, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o exportación.

Fracción VIII.-Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para com-

---probar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal.

Fracción IX.-Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en la materia señalada en la fracción I de este artículo.

Fracción XII.-Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de declaraciones de los contribuyentes y de dictámenes formulados por contadores públicos registradas, así como de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y demás actos de comprobación, a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que correspondan, apartándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

Fracción XIV.-Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

El artículo 63 del reglamento antes indicado, dice que a las Direcciones de Auditoría Fiscal "A" y "B" corresponde:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior la política y los programas en materia de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impues-

---tos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o exportación.

Fracción VI.-Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal.

Fracción VIII.-Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias, inspecciones, verificaciones, y demás actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que correspondan, apartándoles los datos y elementos necesarios para que dicha autoridad y organismos ejerzan sus facultades.

Fracción X.-Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que pueden constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

En su artículo 87 el reglamento en cuestión indica, que a la Dirección General de Aduanas, le corresponde entre otras funciones las siguientes:

Fracción I.-Formular, para aprobación superior la política -

---aduanera, con la participación de otras unidades administrativas competentes de la Secretaría.

Fracción III.-Proponer, para su aprobación superior, los programas de actividades para aplicar la legislación que regula y ---grava la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de ---mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los he ---chos e actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, así ---como para aplicar la regulación del control fiscal y del registro ---de vehículos, en lo relativo a: despacho aduanero; registro fede ---ral de vehículos; inspección, comprobación, y vigilancia del cum ---plimiento de las obligaciones respectivas; procedimientos adminis ---trativos de investigación y audiencia; orientación técnica de los ---contribuyentes; consultas, autorizaciones, devoluciones y compensa ---ciones; dictamen pericial; recaudación, determinación, cobro coac ---tivo, imposición de sanciones y recursos administrativos referen ---tes a los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios ---aduaneros y aprovechamientos en materia de importación y expor ---tación, a los impuestos que gravan los vehículos, excepto el de te ---nencia o uso de vehículos, o los derechos por servicios del regis ---tro federal de vehículos y a los accesorios de las citadas contri ---buciones.

Fracción IV.-Proponer, para aprobación superior, los progra---mas de actividades en lo relativo a visitas domiciliarias de com ---probación del cumplimiento de las obligaciones en la materia de su ---competencia, en coordinación con la Dirección General de Fiscaliza

---cion.

Fracción XIV-bis.-Llevar el Registro Federal de Vehículos y - realizar las inscripciones, trámites, cambios y rectificaciones - que legalmente precedan, previa comprobación de la legal estancia- en el país de los vehículos, así como tener por reconocido el carác- ter de fabricante de vehículos.

Fracción XVII-bis.-Aplicar la Ley del Registro Federal de Ve- hículos, autorizar, controlar y supervisar las importaciones e in- ternaciones temporales de vehículos y verificar sus entradas y re- ternos; así como autorizar las franquicias para la importación de- vehículos y comprobar los requisitos por los que se otorgaron.

Fracción XVIII.-Ordenar y practicar visitas domiciliarias de- inspección, la verificación de mercancías de comercio exterior el- transporte y la verificación en tránsito de vehículos de proceden- cis extranjera, así como realizar los demás actos de comprobación- y vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposicio- nes legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, el dea- pacho aduanera y las hechas o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, las que rigen el Registro Federal de Vehículos, y las que gravan a los propios vehículos, incluyendo las referen- tes a los derechos por los servicios del mencionado registro y sus accesorios, y con excepción de los impuestos sobre tenencia o uso- de vehículos.

Fracción XVIII-bis.-Ordenar y practicar la retención, perse -

---cución, embargo o secuestro de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte.

Fracción XIX.-Realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte y tenencia de las mercancías de los lugares y en las zonas señaladas legalmente para ello, incluyendo la -
vigilancia aérea.

Fracción XX-bis.-Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio, hubiera peligro de que el obligado se ausente o realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier manobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda.

Fracción XXV.-Determinar los impuestos al comercio exterior, -
derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos en materia de -
importación o exportación, derechos por servicios del registro Federal de vehículos y los accesorios de las contribuciones citadas, a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, comunicando a las autoridades competentes las emisiones de --
cualquier otro impuesto relativo a los mismos vehículos o de otras mercancías de comercio exterior de que conozca con motivo de sus -
actuaciones, para que ejerzan sus facultades.

Fracción XVII.-Investigar, comprobar y sancionar las infracciones a las disposiciones legales en la materia de su competencia.

Fracción XXXI.-Aplicar la legislación aduanera, la del Registro Federal de Vehículos y las convenciones internacionales para -
la devolución de los vehículos o aeronaves extranjeros materia de-

---robo o de disposición ilícita, mediante la realización de los -
 actos de comprobación, vigilancia y verificación en tránsito res -
 pectivos; proceder a la detención y secuestro de dichos vehículos;
 notificar al interesado el inicio del procedimiento administrativo
 de investigación, sustanciar y señalar la autoridad encargada de -
 la custodia; notificar estos hechos a las autoridades del país de -
 procedencia y, en su caso, resolver acerca de la devolución de los
 citados vehículos y del cobro de los gastos autorizados que se hu -
 bieren ocasionado, o bien, declarar cuando proceda que los citados
 vehículos o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal.

Fracción XXXIII.-Informar a la Procuraduría Fiscal de la Fede
 ración de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus -
 actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de -
 los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus --
 funciones, así como de las infracciones fiscales a las autoridades
 competentes, cuando no esté facultada para imponer la sanción co -
 rrespondiente.

El artículo 89 del Reglamento, menciona las competencias de -
 la Dirección de Inspección Aduanera, y entre otras señala las si -
 guientes:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior, los programas
 de actividades en materia de inspección y comprobación para cercio
 rarse del cumplimiento de las obligaciones en las materias aduane -
 ra y del registro federal de vehículos, en coordinación con las --
 unidades administrativas de la Secretaría.

Fracción III.-Practicar visitas domiciliarias de inspección y los demás actos de comprobación para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, las que rigen el registro federal de vehículos, y las que gravan a los propios vehículos, incluyendo las referentes a los derechos por los servicios del mencionado registro y sus accesorios y con excepción del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Fracción III-bis.-Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte.

Fracción VII.-Comunicar los resultados obtenidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación, a las autoridades fiscales competentes para determinar otros créditos fiscales y a otras autoridades administrativas para que ejerzan sus facultades.

Fracción IX.-Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

El artículo 90 del Reglamento dice, que compete a la Dirección del Resguardo Aduanal:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior, los progra -

---mas de actividades en materia de vigilancia aduanera y de la legal estancia en el país de vehículos de procedencia extranjera.

Fracción III.-Fracturar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte y la referente a vehículos de procedencia extranjera en tránsito, así como los demás actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales en materia de manejo, transporte y tenencia legal de dichas mercancías y vehículos y, en su caso, proceder a la retención, persecución, embargo o secuestro de las mismas, de los medios de transporte o de los propios vehículos.

Fracción IV.-Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, para que exhiban las declaraciones, pedimentos, avisos y demás documentos, y para que proporcionen datos e informes, así como proceder a su revisión en el acto de verificación, para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales a que se refiere la fracción anterior.

Fracción V.-Realizar la vigilancia aérea aduanera.

Fracción VI.-Comunicar los resultados obtenidos en la verificación de mercancías en transporte y los demás actos de vigilancia a las autoridades competentes para determinar otros créditos fiscales.

Fracción VIII.-Aplicar la legislación aduanera, la del registro federal de vehículos y las convenciones internacionales para la devolución de vehículos y aeronaves materia de robo o disposición ilícita, mediante la realización de actos de vigilancia y verificación en tránsito respectivos; proceder a la retención y se -

---cuestro de dichos vehículos o aeronaves y notificar al interesado el inicio del procedimiento administrativo de investigación - así como remitir de inmediato las actas a la Dirección de Procedimientos Legales y poner los vehículos a disposición de la Dirección General de Aduanas para que ejerza sus facultades.

Fracción IX.- Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

Artículo 91.- Compete a la Dirección de Operación Aduanera:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior, los programas de actividades en lo relativo al despacho aduanero; consulta, autorizaciones, devoluciones y compensaciones; dictamen pericial; de terminación de los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos en materia de importación o exportación, imposición de sanciones; así como en lo concerniente a consultas, autorizaciones, franquicias, y devolución de contribuciones pagadas indebidamente en materia del registro federal de vehículos.

Fracción VIII-bis.-Autorizar, controlar y supervisar las importaciones e internaciones temporales de vehículos y verificar -- sus entradas y retornos; admitir, cancelar y ordenar se hagan efectivas las garantías otorgadas en relación con dichas operaciones temporales; otorgar las franquicias para la importación de vehículos y comprobar el cumplimiento de los requisitos por los que se otorgaron, así como aplicar los subsidios, franquicias, exenciones

---y estímulos fiscales que se otorguen con arreglo a las disposiciones respectivas.

Fracción IX.-Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y a los demás obligados, para que exhiban, en su caso, la contabilidad, declaraciones, pedimentos y avisos y demás documentos, y para que proporcionen datos e informes, así como proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en la materia de su competencia.

Fracción XII.-Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos en materia de exportación e importación y los accesorios de las citadas contribuciones, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, comunicando a las autoridades competentes las omisiones de cualquier otro impuesto causado en relación con vehículos o con otras mercancías de comercio exterior de que conozca con motivo de sus actuaciones para que ejerzan sus facultades.

Fracción XIII.-Determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte.

Fracción XIV.-Sancionar las infracciones a las disposiciones legales en materia de su competencia, incluyendo las que descubra el personal aduanero adscrito en recintos fiscalizados.

Artículo 93.-Compete entre otras a la Dirección de Registro y Control de Almacenes y Vehículos:

Fracción I.-Proponer, para aprobación superior, los programas

----de actividades en lo relativo a inscripción, cambios y rectificaciones en el Registro Federal de Vehículos; reconocimiento del carácter del fabricante de vehículos; determinación de los derechos por servicios del Registro Federal de Vehículos y sus accesorios; recaudación de las contribuciones y accesorios de la competencia de la Dirección General de Aduanas, almacenamiento, control y custodia de los vehículos y mercancías de comercio exterior se secuestrados y los que hayan pasado a propiedad del fisco federal; y ejecución, en lo que corresponda, de las resoluciones que determinen el destino de las mercancías de comercio exterior y de los vehículos que pasaron a propiedad del fisco federal.

Fracción II.- Llevar el Registro Federal de Vehículos y realizar las inscripciones, trámites, cambios y rectificaciones que legalmente procedan, previa la comprobación de la legal estancia de los vehículos de procedencia extranjera, así como tener por acreditado el carácter de fabricante de vehículos para efectos de la inscripción de origen nacional de los vehículos.

Fracción IV.-Determinar los impuestos a la importación causados por los vehículos, accesorios y partes; los derechos por servicios del Registro Federal de Vehículos y los accesorios, de dichas contribuciones, a los contribuyentes, responsables solidarios y a los demás obligados, comunicando a las autoridades competentes de las omisiones de cualquier impuesto causado en relación a los mismos vehículos y de las presuntas infracciones de que conozca con motivo de sus actuaciones, para que ejerzan sus facultades.

Para concluir, queda claro que es responsabilidad permanente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público adoptar todas las medidas que permitan el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales y evitar la evasión y elusión de impuestos, a través de las direcciones que hemos mencionado anteriormente, y que son las encargadas de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes, cada una dentro de las funciones que le asigna el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otro lado, la evasión fiscal se puede abatir analizando las causas que la originan, entre las más importantes tenemos las siguientes: No inscripción en el Registro Federal de Causantes; no presentación de declaraciones o bajas improcedentes; declaración intencional de bases especiales no procedentes o pago de impuesto menor a los que legalmente corresponden; declaración no intencional de bases especiales no procedentes o pago de impuesto menor al que le corresponde por desconocimiento o ignorancia; modalidades operativas que entrañan maniobras para evadir impuestos para lo cual se deben aplicar las siguientes medidas: Actualizar padrón de causantes por las administradoras; visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; comunicar a la Procuraduría Fiscal los hechos que así lo ameriten para la consignación penal o las sanciones que procedan, además, revisión de dictámenes a contadores públicos registrados, compulsas etc., para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y proponer campañas específicas, análisis de métodos operativos ilícitos del-

---Contribuyente para contrarrestarlos y consignación penal.

No menos importante es la elusión fiscal propiciada por: disposiciones legales contradictorias, lagunas jurídicas situaciones de hecho que producen nulidades por falta de coordinación, criterios contradictorios, etc.; normas jurídicas que limitan la sanción de vigilancia y fiscalización, falta de adecuación u obsolescencia de las leyes y disposiciones reglamentarias.

La presentación constante de sugerencias y la realización de eventos con todas las dependencias pueden coadyuvar al análisis de tales experiencias por parte de los organismos competentes.

c) La existencia de organos de vigilancia con adecuada preparación.- Con el fin de cumplir más adecuadamente con sus funciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha delegado la fiscalización de la República a la Dirección General de Fiscalización y a la Direcciones de Auditoría Fiscal "A" y "B", quienes vigilan el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la revisión y comprobación de las bases sobre las cuales se cubren -- los impuestos federales.

El organigrama actual de la Dirección General de Fiscalización se ha estructurado con el objeto de alcanzar metas definidas de fiscalización con la flexibilidad adecuada.

Se observan tres áreas:

La primera corresponde a la Dirección que atiende la fijación de metas y políticas a seguir y evalúa el cumplimiento de los objetivos.

En segundo término se observa el área de apoyo, que se encarga de otorgar los servicios jurídicos, técnicos y administrativos.

La tercera área cubre la actividad sustantiva de revisión e inspección de causantes a la cual se dedican el noventa por ciento del personal, esta situación se ha modificado en comparación con años anteriores en que solo se destinaba el setenta por ciento para labores de fiscalización directa.

Para la vigilancia de sujetos pasivos domiciliados en el interior del país se cuenta con nueve delegaciones regionales estructuradas de conformidad con el Reglamento Interno de la Secretaría.

El citado reglamento en sus artículos 132 y 133 indican las facultades de la Delegaciones Regionales y como están representadas.

En forma permanente se tiene establecido un sistema de control de personal que ofrece información diaria a su distribución por área y por categorías, para conocer si ésta corresponde a la estructura ideal.

La adecuada preparación técnica es importante para que los recursos humanos de que se disponen se actualicen, creando una imagen positiva ante el causante. Se cuenta con la biblioteca "Luis Montes de Oca".

Así mismo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lleva a cabo encuestas entre los profesionales de la contaduría que dictaminan mayor número de Estados Financieros con fines fiscales y el personal de la Dirección General de Fiscalización, con el obje-

---to de analizar experiencias y mejorar los procedimientos técnicos de actuación.

También para alcanzar mayor eficiencia al menor costo, se requiere de apoyo jurídico durante la revisión y en la estructuración de actas circunstanciadas.

d) Programación objetiva.- De lo anterior se desprende que teniendo mejor información en cuanto a cantidad, calidad, y oportunidad, es posible programar revisiones con mayor grado de certidumbre, lo cual representa un efecto multiplicador en la función fiscalizadora.

Para lograr lo anterior, la Dirección General de Fiscalización, cuenta con una pantalla de rayos catódicos con acceso al computador de la Dirección General de Informática de la Sub-Secretaría de Ingresos y otra con acceso a datos de la Tesorería del Distrito Federal. La información que se obtiene instantáneamente facilita la función de selección, al conocer datos de los sujetos pasivos que se encuentran con los padrones del Registro Federal de Contribuyentes, Impuesto Predial e IVA.

La citada dirección cuenta además con una pantalla con datos de identificación de contribuyentes, contenidos en microfichas, con tanto así mismo con información derivada de las declaraciones correspondientes a ejercicios recientes.

El procesador electrónico de datos que tiene instalado la Dirección General de Fiscalización, tiene un uso sumamente versátil: el que utilizando tarjetas con cinta manéctica, procesará informa --

---ción de los diferentes tipos de revisión, facilitando la toma de decisiones a nivel directivo y el control de gestión a nivel operativo, produciendo reportes periódicos por causante, por gestión, por Sub-Dirección, por tipo de revisión, etc.; además expide órdenes de auditoria y correspondencia diversa en forma automática, procesa información relacionada con personal, presupuesto e inventarios.

Se implantó un sistema de control de avances de auditorias a fin de medir la conveniente programación de las revisiones con función de los equipos de trabajo y su avance.

Es importante que el Gobierno Federal difunda los medios modernos con que cuenta para la administración y fiscalización de impuestos, con objeto de que el causante tenga una imagen que le impulse para que decida a declarar con apego a sus realidades.

e) Control de Revisión.- La fiscalización debe realizarse dentro del marco legal que nos rige, toda vez que vivimos en un régimen de derecho.

Es justo reconocer los esfuerzos y avances que en materia de legislación tributaria se han logrado con las reformas y adiciones que periódicamente se ha realizado.

Esta constante renovación de los dispositivos legales es por naturaleza dinámica y requiere el esfuerzo de todos, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estudia y sugiere cambios a situaciones legales que en la práctica limitan o dificultan las actividades de fiscalización.

La Dirección General de Fiscalización, por disposición de la-

---Ley se encarga de desahogar ante las autoridades competentes la prueba pericial contable en aquellos casos en que la Secretaría es parte.

Por estadística se observa que con apoyo a peritajes de tercero, las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación le son -- desfavorables.

Por esta razón la Dirección General de Fiscalización debe mejorar los elementos de prueba que le proporciona a la Procuraduría Fiscal a fin de contrarrestar esas resoluciones desfavorables.

f) Apoyos legales y coordinación con otras dependencias.-Es necesario que los esfuerzos que se realicen por el órgano de la fiscalización, constituido por la actual Dirección General de Fiscalización, a fin de obtener resultados más ambiciosos deberán de coordinarse como un todo con las demás dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y actualmente se han establecido amplios contactos con cada una de ellas en la medida de su participación en el campo fiscal y se han organizado grupos internos por miembros de cada dependencia para atender algunas labores concretas que permitan completar el conocimiento de los problemas que se enfrentan de manera común, con objeto de coordinar esfuerzos para mejorar los trabajos a cargo de esta Secretaría.

Con el propósito de apoyar a las autoridades fiscales respecto del ejercicio de las facultades de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en las disposiciones relativas a sociedades mercantiles, personas morales sin fines lucrativos, así-

---como las correspondientes a las personas físicas con actividades empresariales, se estableció la obligación de presentar en el mes de febrero de cada año una declaración referida al año de calendario inmediato anterior en la que se proporcione información de las operaciones efectuadas con los cincuenta principales clientes y cincuenta principales proveedores, así como de las personas a quienes durante el mismo año les hubieran efectuado retenciones por concepto del impuesto sobre la renta. Esta obligación permitirá la comparación de diversas declaraciones.

Cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante el sistema electrónico esta información se proporcionará en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Mediante disposiciones de carácter general, exceptuando a los contribuyentes que lleven su contabilidad -- mediante el sistema manual o mecanizado cuando su equipo no pueda procesar las cintas, en cuyo caso, dicha información deberá presentarse en las formas autorizadas para estos efectos por la Secretaría.

Por otra parte, como medida para reforzar el sistema de retenciones y responsabilidad solidaria que contiene la Ley, cuando se trate de adquisición de bienes que se hagan constar en escritura -- pública y el valor del bien se determine mediante avalúo, se establece que en aquellos casos en que origine un ingreso sobre el cual debe pagarse impuesto, el cálculo del mismo deberá realizarlo el fedatario público bajo su responsabilidad, quedando además obligado --

---a retener y enterar el impuesto correspondiente al pago provisional mediante una declaración que presentará en las oficinas autorizadas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha efectuado modificaciones basadas en el principio de equidad, con el propósito de -- hacer equitativa la carga fiscal, se han efectuado diversos ajustes a las tarifas de los impuestos aplicables a las personas físicas, -- tendientes a desgravar a sectores que perciben menores ingresos, evitando con esta medida que al cumplir con sus obligaciones vean medrados en escalas inequitativas dichos ingresos.

Y debido a la necesidad que tiene el Gobierno Federal de allegarse recursos adicionales que le permitan cumplir con las tareas de reconstrucción, se ha establecido una carga adicional, de manera temporal a las personas físicas con mayor capacidad contributiva. Es -- aplicable a quienes obtengan una base gravable anual superior a --- \$3'987,800,00, cantidad equivalente aproximadamente a siete veces el salario mínimo.

En el renglón correspondiente a los ingresos por intereses - que obtengan las personas físicas, se consideran como tales, la ganancia cambiaria que resulte por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo la correspondiente al principal, en el ejercicio - en que se devengue, tratándose de operaciones efectuadas en moneda extranjera pagaderas en moneda nacional que en términos de la Ley - originan el pago de intereses.

Para concluir el presente capítulo mencionaremos que de todas

---los autores consultados únicamente Flores Zecala expone medidas que a su consideración se puede aplicar para evitar la defraudación fiscal, mencionando las siguientes:

1a. Medidas de control del impuesto.

2a. Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro de los impuestos.

3a. Medidas para interesar con el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.

4a. Penas contra los defraudadores.

5a. Procedimientos rápidos de ejecución.

6a. Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal.

7a. Penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar impuestos. (6)

Es de hacerse notar, que las seis primeras medidas que da este autor, se han tomado en consideración por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues como ya se explico anteriormente ~~se han~~ ~~tomado~~ medidas para controlar a los causantes, por lo que hace a los agentes fiscales, éstos reciben una participación de las multas que se ponen a los particulares por violaciones a las leyes tributarias; también se ha previsto en darles participaciones a los particulares que denuncien con datos concretos violaciones a las leyes fiscales de las multas que resulten; por otro lado, en el capítulo tercero de esta tesis se mencionaron las penas o sanciones a que se hacen acreedores los defraudadores y las reformas que han tenido estas con el transcurso del tiempo; por lo que hace los procedimientos de ejecu - (6). Flores Zavala Ernesto. -Op. cit. pág. 293.

---ción, las Direcciones responsables de llevar los juicios sumarios administrativos, en materia fiscal piden a sus empleados constantemente se agilisen los mismos; por lo que hace a los medidas para garantizar el interés fiscal, el Código Fiscal de la Federación menciona en sus artículos 141 y del 60 al 69 de su reglamento la forma de hacerlo.

Por lo que hace a la septima medida que invoca Flores Zavala no se tiene noticia que se haya dado esta situación en el país, por lo que efectivamente no se ha tomado medida alguna a ese respecto,-- y el citado autor hace el siguiente comentario.

"Incitar a una abstención del pago de los impuestos, constituye una verdadera insurrección. Es una resistencia pasiva a la autoridad del Estado que puede provocar la caída de un gobierno, pues se le imposibilita para el desempeño de sus atribuciones. Se le debe -- considerar como un delito de los que afectan la seguridad interior -- de la nación y catalogarlo con tal carácter en el Código Penal que -- no lo menciona". (7)

(7) Flores Zavala Ernesto. Op. Cit. pág. 297.

CAPITULO QUINTO.

VISITAS DOMICILIARIAS.

a) Bases Constitucionales.- b) Autoridades que en materia fiscal realizan las visitas domiciliarias.- c) Procedimiento de visita domiciliaria.

a) Bases Constitucionales.- Toda actuación del Estado debe sujetarse al sistema jurídico del mismo, y siendo nuestro máximo ordenamiento legal, la Constitución, ésta contempla en su artículo 16, las visitas domiciliarias, como actuación de la administración pública, las cuales deben apearse a Derecho, siendo el numeral mencionado el punto de partida de las mismas.

De esta manera la autoridad administrativa está facultada por la parte segunda del artículo 16 Constitucional para practicar visitas domiciliarias, con el único fin de cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía.

En cuanto a materia tributaria, tal precepto constitucional - faculta a la autoridad administrativa a exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, siguiendo los lineamientos de las leyes de la materia y las formalidades prescritas para los cateos.

Para garantizar la seguridad jurídica del gobernado, que en este caso es el causante, el artículo 16 de nuestra carta magna impide que los cateos y las visitas domiciliarias se lleven a cabo arbitrariamente, por lo que es necesario cumplir con la garantía de mandamiento escrito, fundado y motivado.

La garantía del mandato escrito permite al causante saber -- qué autoridad ordena la visita y porqué ha de llevarse a cabo.

La visita domiciliaria debe estar apoyada además en una ley tributaria y girada por una autoridad competente, es decir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus Direcciones facultadas para ello.

No es suficiente que la visita domiciliaria se apoye en un orden escrita girada por autoridad competente, es necesario que dicho mandato esté fundado y motivado.

Debiéndose entender que fundamentar significa, citar las disposiciones legales aplicables al caso concreto, motivar es manifestar los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto.

A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación -- emitió la siguiente ejecutoria:

"De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente -- que funde y motive la causa legal del procedimiento, -- por lo que es evidente, en atención a esta disposición constitucional, que las autoridades están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razones y motivos -- que tienen para dictarla en determinado sentido, dán-

---dosesles a conocer al interesado, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario, se le infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada". (1)

Las visitas domiciliarias deben seguir los lineamientos previstos para los cateos, porque al igual que éstos, las visitas consisten en:

"..... el reconocimiento de un domicilio particular o edificio que no estén abiertos al público". (2)

En la orden de una visita domiciliaria además de respetarse la garantía de mandamiento escrito, la de fundamentación y motivación, debe contener:

- 1.- El lugar donde debe realizarse.
- 2.- El nombre de la persona física o moral a quien va dirigida la visita.
- 3.- El domicilio fiscal del causante.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación indica en su artículo 43 que la orden de visita además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de éste Código, se deberá indicar:

- I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.
- II.- El nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas,-

(1) y (2) De la Garza Sergio.- Op. cit. págs. 740 y 741.

----en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

El artículo 38 del citado código indica: "Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. - Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

b) Autoridades que en Materia Fiscal Realizan las Visitas Domiciliarias.- En atención a lo dispuesto en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta dependencia realiza de una manera genérica dos tipos de visitas de inspección.

Las que son practicadas en forma interna dentro de las direcciones de la propia Secretaría, las cuales eran practicadas ante -

---riormente por la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Va
lores, ya desaparecida, y la cual estaba encargada de vigilar el -
adecuado manejo de los fondos y valores al cuidado de la Federa --
ción, labor que actualmente desempeñan las Delegaciones Regionales
de la Contraloría Interna según lo menciona el artículo 141 del Re
glamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las visitas domiciliarias, que son practicadas a los sujetos-
pasivos de la relación tributaria.

A este tipo de visitas se refiere LUIS MARTINEZ LOPEZ, defi -
niéndolas como "... El medio más eficaz con que cuenta la auto-
ridad para conocer la situación fiscal de las personas o empresas-
y poder determinar el impuesto a su cargo y verificar si se da cum
plimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias-
y descubrir o comprobar la infracción de las mismas". (3)

Atento a lo anterior, las visitas domiciliarias se califican-
en tres tipos:

- a) Visitas domiciliarias de la Dirección General de Fiscaliza
ción.
- b) Visitas domiciliarias de la Dirección General de Aduanas.
- c) Visitas domiciliarias de la Dirección de Inspección Adua-
nera.

Las visitas domiciliarias que se efectúan por el personal de
la Dirección General de Fiscalización, se fundamentan en los ar -
tículos, 16 Constitucional, 42 del Código Fiscal de la Federación, -
60 frac. VIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda

(3) Martínez López Luis.- Op. cit, pág. 86.

---y Crédito Público, además en la Ley del impuesto que se desea registrar, y están encaminadas a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de Impuestos Federales como son:

Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto al Valor Agregado.

Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Impuesto Federal de Derechos.

Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

Impuesto y Fomento a la Minería.

Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Las visitas domiciliarias ordenadas por la Dirección General de Aduanas tienen su fundamento legal también en el 16 Constitucional, 42 del Código Fiscal de la Federación, 87 fracción XVII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el de la Legislación Aduanera y su objeto es comprobar el pago de los impuestos al comercio exterior, o sea la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medio de transporte, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éstos o de dicha entrada o salida, las que rigen el Registro Federal de Vehículos, y las que gravan a los propios vehículos.

En este tipo de visitas el objeto determinado que busca esta Dirección se resume a la verificación del cumplimiento de las obli

---gaciones en materia de importación, exportación y otras operaciones aduaneras, éstas siempre sujetas a las disposiciones contenidas en la Legislación Aduanera.

Anteriormente existía la Dirección General del Registro Federal de Vehículos, la cual también practicaba visitas domiciliarias y al desaparecer esta Dirección, las atribuciones que tenía ésta se las pasaron a la Dirección de Inspección Aduanera, la cual en atención a lo dispuesto en la Fracción III del artículo 89 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otras cosas puede practicar visitas domiciliarias y demás actos de comprobación para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que rigen al Registro Federal de Vehículos y las que gravan a los propios vehículos, incluyendo las referentes a los derechos por los servicios del mencionada registro y sus accesorios.

c) El procedimiento de una visita domiciliaria - Las visitas domiciliarias constan de diferentes partes que podemos listar de la siguiente manera:

- 1.- La orden de visita.
- 2.- Recepción de la orden.
- 3.- Control.
- 4.- Confrontación.
- 5.- Revisión.
- 6.- Cierre de la revisión.
- 7.- Acta de visita.

8.- Terminación de la visita domiciliaria.

Este procedimiento lo siguen las Direcciones de la Secretaría de Hacienda, que se mencionan en el capítulo anterior, y se apegan a las normas y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados y elaborados por el Colegio de Contadores, y que se resumen en todos los lineamientos a que debe ajustarse la revisión que ha de efectuarse.

La orden de visita es el documento en donde se asientan todas las formalidades que se requieren para llevar a cabo la visita domiciliaria, en atención a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional.

Una vez que ha sido entregada ésta al Inspector o Auditor designada, según sea el caso, se procederá a la ejecución de la misma, presentándose al domicilio del sujeto pasivo.

El inicio debe ser sorpresivo, para que el factor sorpresa proporcione el conocimiento de una situación de los elementos a revisar, es decir, permita la localización de los documentos y de los libros en los sitios en donde normalmente deben estar; sin dar margen a que éstos sean sustraídos o se den por perdidos.

Recepción de la orden; una vez que la orden está en poder del visitado, se procede a localizar y seleccionar la documentación y registros que existen en la empresa, efectuando un recorrido físico por todas las oficinas y bodegas o almacenes con que cuenta la empresa o sujeto pasivo.

El objetivo de lo anterior es el de cerciorarse de la clase-

---de documentación e información, registros, etc., que cada departamento emplea, guarda o controla.

El fin de localizar los elementos necesarios para que en determinado momento se sepa donde acudir para recabar la información o simplemente para aclarar dudas, que en el desarrollo de la visita pudiera surgir.

Control.- La razón de controlar los elementos localizados - que se requieren para la revisión es el de evitar que salga de la empresa documentación, libros no engranados a la contabilidad, y - así tener la certeza de que el causante no lleva otro juego de registros o sistemas que contengan omisiones de impuestos o ingresos.

Otro fin es la de evitar que desaparezcan mercancías de importación no amparadas con documentación aduanal.

El sellado de libros es una forma de control y muy importante debido a que se evita que se hagan anotaciones en ellos, en caso de atraso en sus registros. Es conveniente tomar en cuenta que los dobles juegos de libros de contabilidad se presentan con mayor incidencia en empresas de poca cuantía.

Si al inicio de la visita se conocen documentos y registros que contengan operaciones no declaradas para efecto de cualquiera de los impuestos federales, a revisar, deberá levantarse acta de - recogimiento de libros y documentos.

Confrontación.- Localizados los elementos que se van a revisar, es indispensable compararlos, ya que es la manera más adecuada para saber el movimiento real del visitado.

Los elementos más adecuados para confrontar son:

Libros principales contra declaraciones de impuestos.

Registros no autorizados contra los autorizados y estos contra las declaraciones.

Efectuar la confrontación de cada clase de documentación ingresos y de compras contra los registros autorizados.

La razón de la confronta es la de cerciorarse razonablemente de que toda la documentación localizada se encuentra engranada a la contabilidad, autorizada y declarada.

Revisión.- Este procedimiento consiste en llevar a cabo una verificación de las facturas tanto de compra como de venta, con el objeto de que todos los documentos estén asentados en sus registros contables, para estudiarlos y evaluar sus ingresos, compras, pagos o créditos, y estimarlos para la revisión de éstas operaciones en cuanto a sus registros contables y declaraciones.

Cierre de la revisión.-Agotada la revisión y comprobado que sus registros contables y sus declaraciones concuerdan y que no ha existido ninguna irregularidad, como el incumplimiento de las disposiciones fiscales, se procederá a levantar el acta circunstanciada de los hechos ocurridos, conforme lo establece el artículo 16 Constitucional, en cuanto a que ha de levantarse en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o, en su negativa o ausencia por los visitantes.

Acta de Visita.-Se asentarán todos los hechos ocurridos en hojas foliadas expedidas por la autoridad administrativa, en la --

--- que se hará constar que los procedimientos empleados fueron - los que exigen los artículos 16 Constitucional, 39, y 43 del Código Fiscal de la Federación, como son: un mandamiento escrito, que al iniciarse la visita, se entregue la orden al visitado, la propuesta del visitado de sus testigos como lo indica el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación vigente, en su ausencia o negativa por los visitadores; si existiera alguna inconformidad por - parte del visitado se asentará en el cuerpo del acta, procediéndose a su cierre y será firmada por todas aquellas personas que intervieneron en la visita, como son el visitado, los testigos y -- los visitadores.

Cierre de la visita domiciliaria.- Luego de haber comprobado la exactora observancia de las disposiciones fiscales, para las - que se encuentran facultadas todas y cada una de las direcciones mencionadas, se deberá levantar una acta circunstanciada de los - hechos siguiendo los requisitos de los artículos ya mencionados tanto constitucional como del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que se ha levantado el acta se procederá a la comunicación de los resultados, que para la Dirección General de Fiscalización y Dirección de Inspección Aduanera, se hará a las autoridades administradoras de los impuestos, así como a los organismos fiscales autónomos; éstos últimos definidos por el Lic. Martínez - López como: "...cuerpos que aunque colocados dentro del engranaje administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, gozan de autonomía en sus decisiones..." (4) para que estos ejerzan sus fun

(4)Martínez López Luis.- Op cit. pág. 108.

--eiones, y éstos organismos fiscales son , el Instituto Mexicano-
del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional Para la Vivien-
da de los Trabajadores.

En cuanto a la Dirección General de Aduanas, al concluir sus
actuaciones, comunicarán la presunta comisión de delitos fiscales-
y de infracciones, de que se tenga conocimiento con motivo de sus-
revisiones, a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

De esta manera se observa que cualquier visita domiciliaria-
que provenga de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública, debe-
rá de realizarse por cualquiera de las Direcciones mencionadas, en
base al objetivo que se busque y al impuesto de que se trate.

C O N C L U S I O N E S .

De todo lo expuesto en esta tesis, extractando lo esencial - de la misma podemos llegar a las siguientes conclusiones.

PRIMERA:- Ha quedado claro que la defraudación fiscal, es todo acto encaminado a eludir el pago total o parcial de las contribuciones o de los impuestos; que es un delito que solo puede ser de comisión intencional, ya que la conducta implica un acto de conocimiento y uno de voluntad; que el tipo exige tácitamente un -- ánimo doloso por parte del sujeto activo. Que en el delito en estudio, al existir una obligación tributaria, el causante solo puede realizar la conducta prevista en la Ley, o sea el pago de los impuestos, sin embargo para no hacerlo se emplean las maquinaciones o artificios que se mencionarán al principio de este trabajo.

SEGUNDA:- Que la defraudación fiscal, causa graves daños al buen funcionamiento del Estado, pues al no cumplir sus gobernados con el pago de las contribuciones a que están obligados Constitucionalmente, queda éste sin los recursos económicos necesarios para cumplir su cometido que son la obra y los servicios públicos; tampoco se cuenta con el erario para sanear las finanzas públicas y se provocan injusticias e iniquidades, con respecto a los causantes cumplidos, ya que en éstos recaen las obligaciones que tienen carácter general.

TERCERA.-respecto a las sanciones que se le han dado al delito en estudio, estas como se vio en el capítulo correspondiente, se han ido incrementando con el transcurso del tiempo, así mismo se vio que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ha preocupado por observar todos los actos de que se valen los causantes para evitar el pago de los impuestos y se ha legislado al respecto, efectuándose las reformas respectivas en el Código Fiscal de la Federación.

CUARTA.- Se estableció en este trabajo, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo la formulación de las leyes fiscales, que han de proporcionar los ingresos al Estado, - así mismo se dijo que se le autoriza a cobrar todos los ingresos Federales y del Departamento del Distrito Federal a que tiene derecho el Estado; que también está encargada de los servicios de vigilancia a través de la Dirección con las que para este efecto cuenta; que tiene a su cargo calcular los ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, y que deben ser suficientes para cubrir el gasto público. Se hizo mención que el personal que tiene a su cargo la fiscalización de los impuestos federales, debe tener una adecuada preparación técnica, que se deben actualizar para crear una imagen positiva ante el causante, - También se dijo que para evitar la defraudación fiscal, se debe actualizar el padron de causantes para programas revisiones con mayor grado de certidumbre y por último se dijo, que es justo reconocer los esfuerzos y avances que en materia de legislación tri-

---butaria se han logrado con las reformas y adiciones que periódicamente se han realizado.

QUINTA.- que las visitas domiciliarias es uno de los medios mas eficaces con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales; que para poder practicarse es necesario una orden escrita, fundada y motivada, que además de apoyarse en la Constitución, deben mencionar el impuesto que se va a revisar, así como la autoridad que la gira, el nombre de la empresa o persona física a la que va dirigida, el nombre los inspectores o auditores que han de practicarla, el domicilio donde debe realizarse.

Así mismo se dijo que existen dos tipos de visitas, las que se practican internamente dentro de las direcciones de la propia Secretaría con el fin de darse cuenta si se han manejado adecuadamente los fondos y valores al cuidado de la Federación y las que se practican a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Se hizo mención de las direcciones que estan facultadas para practicar este tipo de visitas, cual es el procedimiento a seguir y que al terminarse esta debe levantarse una acta circunstanciada de los hechos en donde se menciona en que condiciones fiscales encontraron a la empresa o persona física a la que se la practico.

SEXTA.- Por último, estimo conveniente que el Estado realice campañas publicitarias, a fin de crear conciencia en los causantes

---haciendoles ver porqué es necesario que éstos cumplan oportunamente con el pago de los impuestos, de los problemas en que se ve ríen si no lo hacen, pues considere que la mayoría de los contribuyentes no tienen idea a que se aplican las contribuciones que pagan; así mismo se les debe concientizar en que el ser miembro del pueblo mexicano, nos obliga a colabrerar para la conservación del orden y la tranquilidad, a contribuir para los gastos públicos, cooperar al sostenimiento y desarrollo de las instituciones estatales, de los servicios y de las obras que contribuyan al desenvolvimiento material y espiritual de los habitantes de la República.

BIBLIOGRAFIA.

AHUMADA GUILLERMO.- Principio de Ciencias de las Finanzas.- Editorial Porrúa S.A.-Quinta Edición.- México, 1978.

ATWOOD ROBERTO.- Diccionario Jurídico.- Biblioteca de "El Nacional" Unica Edición.- México, 1946.

BIELSA RAFAEL.- Ciencia de la Administración.- Editorial De Palma. Segunda Edición.- Buenos Aires Argentina 1955.

CARELUTTI FRANCISCO.- Sistema de Derecho Procesal Civil.- Editorial Utheha.- Tercera Edición.- Buenos Aires Argentina. 1944.

CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.- Código Penal Anotado.- Editorial Porrúa S.A.- Octava Edición.- México, 1980.

CARRETERO PEREZ ADOLFO.- Derecho Fiscal.- Ediciones Santillana S.A. Primera Edición.- Madrid España, 1968.

CASTRO JUVENTINO.- Lecciones de Garantías y Amparo.- Editorial Porrúa S.A.- Segunda Edición.- México, 1959.

DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO.- Elementos de Derecho Administrativo.- Editorial Limusa S.A. -Primera Edición.- México, 1986.

DE LA GARZA SERGIO.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa S.A.- Cuarta Edición.- México, 1977.

DE PINA VARA RAFAEL.- Diccionario de Derecho.- Editorial Porrúa S. A.- Sexta Edición.- México, 1977.

FLEINER FRITZ.- Les Principes Généraux du Droit Administrati.- Traducción de Editorial Labor.-Barcelona España, 1933.

FLORES ZAVALA ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa S.A.- Vigésima Cuarta Edición.- México, 1982.

FRAGA GABINO.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa S.A.- Octava Edición.- México, 1978.

FRANCO GABRIEL.- Principios de Hacienda Pública.- Editorial Porrúa S.A.- Cuarta Edición.- México, 1956

GARCIA MAYNEZ EDUARDO.- Intruducción al Estudio del Derecho.- Editorial Porrúa S.A.- Onceava Edición.- México, 1963.

GONZALEZ DE LA VEGA FRANCISCO.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa S.A.- Décima Edición.- México, 1981.

GRIZICHTI BENVENUTO.- Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda Pública.- Editorial Labor.- Primera Edición.- Madrid - España, 1935.

GROPPALI ALESSANDRO.- Doctrina General del Estado.- Ediciones Botas Unica Edición.- México, 1954.

LOMELI CEREZO MARGARITA.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa S.A.- Primera Edición.- México, 1979.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- Quinta Edición.- México, 1979.

MARTINEZ LOPEZ LUIS.- Derecho Fiscal Mexicano.- Ediciones Contables y Administrativas S.A.- Cuarta Edición.- México, 1980.

MATUS BENAVENTE MANUEL.- Finanzas Públicas.- Editorial Jurídica de Chile.- Segunda Edición.- Santiago, 1953.

PALLARES EDUARDO.- Diccionario de Derecho Procesal Civil.- Editorial Porrúa S.A.- Décima Edición.- México, 1977.

PASQUIER CALUDE DU.- Introducción a la Teoría General del Derecho-- y a la Filosofía Jurídica.- Delachaux & Niestlé, Neuchatal (Suiza)- 1937.

RIVERA SILVA MANUEL.- Los Delitos Fiscales Comentados.- Ediciones-Botas.- Primera Edición.- México,-1949.

SERRA ROJAS ANDRES.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa S.A. Tercera Edición.- México, 1977.

VILLORO TORANZO MIGUEL.- Introducción al Estudio del Derecho.- Editorial Porrúa S.A.- Octava Edición.- México 1977.

LEGISLACION CONSULTADA.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- Editada por la Cámara de Diputados LI Legislatura.-Cuarta Edición.- México, --- 1982.- Con comentarios de Emilio O Rabasa y Gloria Caballero.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.- Editorial Libros Económicos.- Quinta Edición.- México, 1986.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Editorial Porrúa S.A.- Décima Edición.- México, 1986.

LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL.- Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1947.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.- Ediciones Fiscales Antolín Jiménez Gamas.- Primera Edición.- México, 1943.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.- Editorial Porrúa S.A. Tercera Edición.- México, 1975.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983 Y SU REGLAMENTO DE 1984.- - Editorial de Libros Económicos.- Quinta Edición.- México, 1986.