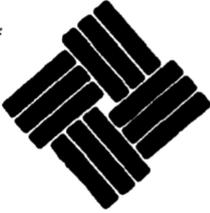


881209

7
ley



UNIVERSIDAD ANAHUAC

ESCUELA DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la U. N. A. M.

Vince In Bono Malum

**“ LOS DELITOS FISCALES EN EL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION ”**

T E S I S
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LUIS COVARRUBIAS LETAYF

FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1987



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 está 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.

I N D I C E

JUSTIFICACION DE LA ELECCION DEL TEMA -----	I
APORTACION DE LA TESIS -----	II

CAPITULO I.- ESTADO Y SANCION.

1.- EL ESTADO Y SU FACULTAD SANCIONADORA -----	1
2.- LA SANCION -----	8
3.- CLASIFICACION DE LAS SANCIONES -----	13
4.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN LA APLICACION DE SANCIONES -----	17
5.- EL PODER SANCIONADOR EN LA CONSTITUCION -----	44

CAPITULO II.- INTRODUCCION AL DELITO FISCAL.

A.- UBICACION DEL DERECHO FISCAL EN LA CIENCIA DEL DERECHO -----	48
B.- LA RELACION JURIDICA FISCAL -----	70
C.- EL ILICITO FISCAL -----	99

CAPITULO III.- EL DELITO FISCAL

- CONCEPTO DE DELITO FISCAL -----	114
- REQUISITOS PARA PROCEDER PENALMENTE EN LOS DELITOS FISCALES -----	116
- ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS DE LOS DELITOS FISCALES ESPECIFICAMENTE REGULADOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	125
- EL ENCUBRIMIENTO DE LOS DELITOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	136

- LA DEFRAUDACION FISCAL -----	140
- LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	144
- DELITOS RELATIVOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES -----	154
- LOS DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS E INTERVENTORES -----	163
- DELITOS RELATIVOS A LA ALTERACION O DES- TRUCCION DE APARATOS DE CONTROL, SELLOS, MARCAS OFICIALES Y CAJAS REGISTRADORAS -----	166
- DELITOS RELATIVOS A VISITAS O EMBARGOS SIN MANDAMIENTO -----	169
- DELITO DE APODERAMIENTO O DESTRUCCION DE MERCANCIA EN DOMINIO FISCAL -----	173
- EL DELITO DE CONTRABANDO -----	176
- EL DELITO DE CONTRABANDO EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	178
- PRESUNCIONES DE COMISION DE CONTRABANDO -----	183
- ACTOS QUE SE EQUIPARAN AL CONTRABANDO -----	188
- PENA PARA EL DELITO DE CONTRABANDO -----	193
- LA PRESCRIPCION EN LOS DELITOS FISCALES -----	197
- CONDENAS CONDICIONALES EN LOS DELITOS FISCALES -----	199
CONCLUSIONES -----	200
BIBLIOGRAFIA -----	218

JUSTIFICACION DE LA ELECCION DEL TEMA.

En el ámbito del Derecho Público, encontramos al Derecho Fiscal, siendo éste un conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención de los ingresos del -- Estado. Estos ingresos se traducen en el bienestar y desarrollo social y por ende -- individual de los miembros de la sociedad a través del gasto público; así la viola-- ción de estas normas fiscales no solamente son un atentado a los derechos patrimonia-- les y pecuniarios del estado, sino un ataque a la misma colectividad. Por ello se -- han establecido una serie de castigos que buscan reprimir ese tipo de conductas no-- civas para la comunidad, es decir se han estructurado una serie de sanciones.

Este tipo de sanciones han sido poco tratadas en lo que a la doctrina se refiere, incluso existiendo no sólo grandes divergencias entre los autores, sino con-- fusiones terminológicas y de contenido en casi todos ellos.

También la participación de los Tribunales aplicando e interpretando es-- tas disposiciones fiscales, no ha sido muy afortunada, pues en las más de las veces han planteado tesis contradictorias, que lejos de aportar un criterio unánime, han -- contribuido a la anarquía imperante en varios apartados de este tema; pues ni siquie-- ra se ha llegado a establecer una real diferencia entre los delitos fiscales y las -- infracciones administrativas.

Además de las cuestiones doctrinales cuya problemática se ha esbozado -- anteriormente, que por sí sola justificaría el estudio, nos encontramos con sus con-- secuencias prácticas, advirtiéndose que son ordenamientos poco observados, existen -- penas bastantes elevadas, pero por un lado una administración deficiente que carece de las facultades y medios necesarios para la comprobación de estas transgresiones, y por otro lado un desconocimiento y por lo tanto poca aplicación de las sanciones -- correspondientes. Siendo una arma con la que cuenta el Estado no sólo para reprimir las transgresiones, sino para solucionar también graves problemas que aquejan al --- país, como son la defraudación fiscal, el contrabando, etc, que frenan y desequili-- bran el desarrollo social.

APORTACION DE LA TESIS

Uno de los objetos de este estudio es determinar correctamente el alcance de la facultad sancionadora del Estado en lo que a la materia de los delitos fiscales se refiere, realizando a su vez la delimitación entre los delitos fiscales y las infracciones administrativas.

Se busca en la medida de lo posible el cubrir las lagunas doctrinales y señalar las contradicciones legales y jurisprudenciales, tomando una postura que intente conciliar o resolver dichas contradicciones.

Se compaginará las reflexiones doctrinales con el desarrollo histórico y práctico que han tenido estas figuras en el ámbito jurídico de nuestro país.

Un objetivo más de este estudio es crear conciencia social sobre la necesidad de evitar una serie de prácticas que llevan a cabo en la actualidad, y que violan los derechos de la sociedad y frenan el desarrollo del país.

Se busca el señalar la necesidad de una óptima legislación e instrumentación en esta materia, como la ineludible responsabilidad de los Tribunales y Autoridades, a quienes corresponde la aplicación de esta legislación y de cuyo actuar eficiente depende que estas conductas socialmente indeseables no queden impunes. De esto depende la creación de un sistema en que exista rapidez y eficacia en la comprobación de las conductas ilícitas por la autoridad administrativa, así como una adecuada justicia fiscal, que aumentará la posibilidad de que los transgresores sean sancionados, lo que influirá para la disminución de estas conductas.

Para lograr estos objetivos se busca dar un panorama completo de las facultades del Estado para sancionar los ilícitos fiscales, así como los frenos y límites que debe respetar el mismo Estado en la aplicación de sanciones, como también de los medios de impugnación con los que cuenta el particular, cuando se crea perjuicio por una decisión del estado.

Para comprender mejor el delito fiscal, se hace en primer término un estudio que permitirá ubicar al Derecho Fiscal, dentro de la Ciencia del Derecho; así mismo, se aborda la relación jurídica de cuya violación depende la configuración de una conducta ilícita, y por lo tanto, la posibilidad de la actualización de la sanción correspondiente.

Otro punto que persigue este estudio es el esclarecer la relación que -- existe entre el ilícito fiscal con sus diferentes clases que engloba, como lo es el delito fiscal.

El aspecto sustancial del trabajo consiste en después de abordar algunos temas que permiten la delimitación de materias y conceptos, el tratar los delitos -- fiscales que en particular contiene el Código Fiscal de la Federación, desde los -- requisitos que la propia codificación exige para proceder en ellos y aspectos de disposiciones generales, como el análisis de cada una de las figuras delictivas contempladas.

Por último se presentarán las conclusiones que se han desprendido a lo -- largo de todo el trabajo en estas se recalcan algunas de las deficiencias legislativas, jurisprudenciales, teóricas, etc., así como algunas propuestas concretas que -- permitirían la debida aplicación de esta importante parte del Derecho Fiscal y que -- traería como consecuencia finalista un mejor y armonioso desarrollo social.

CAPITULO I. ESTADO Y SANCION.

1.- EL ESTADO Y SU FACULTAD SANCIONADORA

El Estado es una sociedad política, asentada en un territorio, organizada y jerarquizada mediante un orden jurídico que establece el ámbito competencial de sus gobernantes y la manera de ejercer el poder público, así como los fines del propio Estado.

Los Estados son producto de una evolución, es decir, no nacen aislados y en un momento pre-establecido sino que son resultante de una secuencia de pasos o etapas

El maestro Burgoa, al hablar de este tema, señala como primer paso o --- etapa: La Población, consistente en un conjunto de personas que se encuentran establecidas en un territorio determinado, guardando una simple relación física con éste (1).

El siguiente paso es su conversión a una Comunidad, esta transformación se lleva a cabo cuando se presentan una serie de relaciones e inter-relaciones entre los miembros del grupo humano, por cuestiones históricas, sociológicas o de carácter económico.

La evolución continúa, siendo la etapa siguiente la Nación, que se representa, en opinión del Dr. Burgoa;

...cuando el grupo se torna conciente del hecho que constituye una comunidad de normas, de sentimiento o mejor aún, -- tienen una psiquis inconciente, poseyendo una propia unidad e individualidad y su propia voluntad de perdurar en el tiempo (2).

Esta Nación carece de un poder o autoridad que pueda imponer en forma -- obligatoria sus decisiones.

1 Cfr. IGNACIO BURGOA: Derecho Constitucional Mexicano; 3ª. ed., Porrúa, México, -- 1979, p. 36.

2 Ibid.

Antes de llegar al Estado existe otro paso previo que consiste en perseguir la organización política del elemento personal que integra a la Nación, convirtiéndose en una Sociedad Política, operando ésta por medio de un Orden Jurídico, cuyo nacimiento depende de la configuración de un poder.

Por consiguiente, el Estado se presenta cuando el orden jurídico estructura y organiza a la Sociedad Política de manera que sean conseguidos los fines perseguidos. (3).

Existen innumerables definiciones de lo que es un Estado, pero en todas ellas encontramos un común denominador que consiste en la composición del Estado por varios elementos; al respecto existe una posición llamada clásica que señala como -- elemento del Estado a la Población, Territorio y Poder o Autoridad, pero en la evolución de la Teoría del Estado se ha señalado otros dos elementos de igual manera in dispensables para la creación y persistencia del Estado: El Orden Jurídico y los Fines del Estado.

Toda actividad del Estado será determinada por éste último elemento, es decir por los fines que persigue el propio Estado, los cuales podemos dividir en -- dos:

a) Aquéllos que buscan la seguridad, permanencia y progreso del Estado -- como tal, es decir, en su carácter de persona moral.

b) Aquéllos que buscan satisfacer los fines particulares del elemento -- humano que compone al Estado; ejemplo de éste es la Educación, Asistencia Social, -- etc.

Estos fines serán el objetivo hacia el cual se dirige toda la actividad del Estado, como directriz que impide tomar otro rumbo que no sea la obtención del -- bien público temporal.

Por lo que respecta a la Sociedad Política que configura al Estado, ésta

3 Cfr. *ibid.*, pp. 36-39.

se encuentra dividida en dos grandes grupos: Los gobernantes y los gobernados.

Los gobernantes son un grupo reducido de personas que ejercen el poder -- público; corresponde a ellos determinar el bien público temporal, así como la expedición de órdenes y mandamientos que permitan su obtención, incluso mediante la imposición de su voluntad utilizando la fuerza material.

Por su parte, los gobernados son el grupo mayoritario, que deben seguir las órdenes y directrices que les han marcado sus gobernantes, gozando de plena libertad dentro de los límites que les han fijado, pues para el gobernado todo lo que no está prohibido, les está permitido, mientras que los gobernantes lo que no les -- está expresamente permitido, les está prohibido.

Los gobernantes guardan una dualidad pues en ocasiones desempeñarán el -- papel de gobernantes, mientras que en otras ocasiones deberán acatar los lineamientos de aquéllos cuyas funciones y competencias así lo establezcan, es decir se encuentran sometidos a otros gobernantes provistos de autoridad y poder.

Dentro de los elementos que configuran al Estado, el que más interesa -- para este estudio es el Poder; éste en un principio, es decir, en las formas de organización primitivas se le atribuía un origen divino, se encontraba íntimamente ligado con las prácticas mágicas y animísticas, que fueron desapareciendo con el surgimiento y evolución del Estado.

Nuestra Constitución Política, señala en su artículo 39, que el Poder -- Público proviene del pueblo:

La soberanía nacional reside esencial y originariamente en -- el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno (4).

El poder se ejercita a través de una red en que intervienen infinidad de

4 Artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1ª. ed., Trillas, México, 1983, O. 47.

individuos, estableciéndose entre ellos una serie de complejas relaciones, encontrándose en lo más alto de su organización el Jefe de Estado, punto de partida que se establece en base a un sistema jurídico y en ocasiones por situaciones de hecho.

Como se puede apreciar, el poder puede ejercerse de facto o de iure. De iure, cuando se apega a lo establecido por el sistema jurídico. Un ejemplo de lo anterior lo podemos encontrar en el Presidente de la República, cuando cumple con los requisitos objetivos y subjetivos que señalan las normas jurídicas, la Constitución en primer lugar y después las leyes que de ella emanan.

De facto, cuando se ejerce por situaciones que se apartan de lo jurídico siendo situaciones anormales, y en ocasiones también ilícitas, como lo son: Los golpes de Estado, los amotinamientos, cuartelazos, etc, pero una situación anormal, más no ilegal, podría presentarse cuando una constitución plasmase para la sucesión por falta definitiva del Presidente antes de concluir su período, que el cargo lo ocupe un Secretario de Estado, pero no se encuentre prevista la posibilidad de falta de ambos, es decir, que existiera una laguna del derecho, por lo que la substitución temporal y el ejercicio del poder sería por situaciones de hecho.

El Poder que ejerce el Estado es de diferente índole a aquél que se ejerce en otras organizaciones como empresas, sindicatos, etc, como lo señala el maestro Andrés Serra Rojas, ya que el Poder del Estado es un poder dominante o político, que tiene la característica de ser total, así como la posibilidad de ser ejercitado coactivamente. Por otro lado el Poder que se ejerce en otro tipo de asociaciones u organizaciones, es un poder simple o no dominante que presenta características diferentes al del Estado, sobre todo en lo referente a su coactividad, pues éste no se podrá ejecutar mediante el uso de la fuerza material (5).

Del Poder se ocupan distintas disciplinas como la Ciencia Política que se ocupa de las relaciones de poder; la teoría del Estado que lo estudia como elemento constitutivo del Estado; así como la Sociología que se encarga de la investigación del por qué se manda y por qué se obedece, aduciéndose a este respecto varias

5 Cfr. ANDRES SERRA ROJAS: Ciencia Política; 5ª. ed., Porrúa, México, 1980, p. 381.

razones como la aceptación tácita o expresa por parte de la sociedad o bien por medios dolosos o fraudulentos por los que los gobernantes ocupan el poder, así se puede decir que se obedece por consentimiento, agrado, conveniencia, temor, etc, siendo la obediencia una característica esencial del poder como lo señala el maestro Andrés Serra Rojas:

Todo proceso de mando implica un proceso de obediencia, el poder es incomprensible, sin la sumisión, la adhesión, la conformidad, la aceptación consensual (6).

Así obedecer es cumplir la voluntad del que manda, siendo el poder la fuerza de que disponen para que sean obedecidas las órdenes y disposiciones que emiten los gobernantes dentro del ámbito de su competencia. Este poder es continuo mientras existe el Estado (7).

La autoridad es la facultad para dictar órdenes, mandar y en caso de ser necesario proceder a su cumplimiento forzado o bajo la amenaza de un castigo o sanción, es decir, disfruta y ejerce el poder.

La esencia de la autoridad es dar órdenes susceptibles de ser cumplidas, y deben orientarse a la consecución de los fines del Estado; sin estas características carecerían de efectividad.

El ámbito del poder público del que gozan las autoridades, puede ser desarrollado como lo señala el maestro Porrúa Pérez, en el campo interno o bien en el internacional, en este último su función es la representación del Estado dentro de este campo, mientras en lo interno sus tareas son la administración y el gobierno (8).

La Administración se encarga de los servicios públicos que substituyen, fomentan y ayudan a las actividades de los particulares. La actividad que desarrolla la autoridad dentro de esta área comienza desde la determinación del servicio, hasta la vigilancia durante su funcionamiento como la coordinación con otros servicios.

6 Ibid. p. 384.

7 Recuérdese que es uno de sus elementos, diferentes a aquel poder de carácter transitorio necesario para la creación del orden jurídico del que surgirá el Estado.

8 Cfr. FRANCISCO PORRUA PEREZ: Teoría del Estado; 13ª. ed., Porrúa, México, 1979, p. 291.

Por lo que respecta al gobierno, éste se encarga del elemento humano del Estado, vigilando y encausando su actividad.

Como lo señala el maestro Porrúa Pérez por medio del gobierno impone una línea de conducta a través de las órdenes que dicta y que pueden ser:

- a) Generales a priori: Imperativas: como leyes y reglamentos.
Supletorias: como la doctrina.

En determinadas ocasiones también emite el gobierno sugerencias que buscan por medio de la persuasión lograr determinadas conductas, por ejemplo: las campañas para el mejoramiento del ambiente.

- b) Particulares - Aplicadas a un caso concreto, como son: ---
Las Concesiones Administrativas, los actos administrativos en general, así como las -- sentencias (9).

Estas órdenes se encuentran bajo la forma de normas jurídicas, que emite el Estado en cumplimiento de sus funciones; Legislativa (leyes y decretos), Judicial (sentencias y jurisprudencia) y Ejecutiva (leyes, reglamentos y decretos), esta división se establece en el artículo 49 de nuestra Constitución Política, y para su cumplimiento el Estado cuenta con la fuerza material para el caso de que sus mandatos - sean obedecidos, pudiendo obligarse al sujeto incumplido, a acatarlo aún en contra de su voluntad, por lo tanto la posibilidad de recurrir al ejercicio de la fuerza -- material se encuentra reconocida por las normas jurídicas.

Siendo que todo orden jurídico tiene la característica de coercitividad como parte de su naturaleza, deben cumplirse lo que las normas señalan, de lo contrario se activará la mecánica sancionadora que prevé así mismo el orden jurídico, para restablecer el orden roto con la transgresión; esta idea es compartida por el distinguido jurista Hans Kelsen, pues señala como nota común a todos los sistemas socia

9 Cfr. *ibid.*, p. 292.

les a los que se designa como Derecho, que son órdenes coactivos, que pueden consistir en la privación de la libertad, de la vida, de bienes, etc, imponiéndose aún contra la voluntad del sujeto que será sancionado inclusive por medio de la fuerza física, y este acto coactivo cuya naturaleza es de sanción, será sentido generalmente -- como un mal por la persona a la que se le aplique. (10).

Cabe mencionar la opinión del jurista francés A. Hauriou, acerca del --- papel que juega la coerción de las funciones del Estado:

El monopolio de la coerción organizada de una manera considerable amplía el poder que corresponde al Estado de crear reglas de Derecho, por la certeza que da su obediencia. (11).

Esta certeza de que sus disposiciones serán cumplidas es lo que permite al estado ir alcanzando sus propios fines mediatos e inmediatos que se va trazando.

Así, resumiendo, se puede decir que el Estado, por medio de un sistema jurídico que lo estructura, goza de una facultad sancionadora para ejercer la coerción connatural al orden jurídico, para reprimir al violador de sus normas, lo que permite la consecución de sus fines.

-
- 10 HANS KELSEN: Teoría Pura del derecho (trad. del alemán por Roberto J. Vernengo); 1ª reimpr. de la 1ª. ed, U.N.A.M., México, 1982, p. 47.
- 11 ANDRE HAURIOU: Derecho Constitucional e Instituciones Políticas; (trad. José Antonio González Casanova); 4ª. ed, Barcelona, Ariel, 1971, p. 143.

2.- LA SANCION

La aplicación y el contenido de la sanción no es un fenómeno aislado, -- sino por el contrario, para su estudio y comprensión debe ser enmarcada dentro de la Estructura del Estado, manteniendo una estrecha relación con los fines que persigue el mismo; así en el Estado moderno se ha buscado cada vez más una evolución de la -- sanción hacia el humanitarismo.

Por lo que se refiere a la sociedad humana, ésta se encuentra regulada -- por un conjunto de reglas o normas de diversa índole; así se encuentran normas morales, religiosas, jurídicas y usos o convencionalismos sociales, todos estos cuerpos normativos persiguen que el hombre realice o deje de realizar ciertas conductas bajo la respuesta de un reforzador positivo o negativo, es decir, un premio o un castigo. En este mismo orden de ideas se pronuncia el destacado jurista Hans Kelsen que afirma:

Un orden normativo que regula el comportamiento humano en -- cuanto está en relación inmediata con otros hombres, constituye un sistema social. La moral y el Derecho son unos de -- esos sistemas sociales.

...La función de todo sistema social es obtener un determinado comportamiento del hombre sujeto a ese orden provocar que el hombre se abstenga de ciertas conductas consideradas como socialmente perjudiciales, es decir para los otros hombres y en cambio realice ciertas conductas consideradas como socialmente útiles (12).

Todos estos sistemas u órdenes normativos prevéén una serie de consecuencias que se producirán por el cumplimiento o incumplimiento de sus disposiciones.

El principio según el cual determinado comportamiento humano tiene una -- respuesta consistente en una recompensa o una sanción en sentido estricto, es el -- principio de la retribución. (13).

12 H. KELSEN: Op. Cit.; p. 38.

13 Ibid.

La diferencia que existe entre las normas jurídicas, con los otros sistemas normativos es la coerción, es decir, la posibilidad que existe de hacer cumplir aún contra la voluntad del sujeto incumplido la disposición de la norma.

No quiere decir esto que las normas morales, religiosas o sociales no -- prevean sanciones, sino que son de índole distinta, es decir carecen de coerción, -- pues no se puede obligar por medio de la fuerza a cumplir una penitencia, o a lograr por el repudio social que se ceda un asiento, etc.

La Sanción, como otros términos dentro de la Ciencia del Derecho, tiene varios significados, puesto que significa tanto la aprobación de una ley por parte -- del jefe del Poder Ejecutivo, como también, la sanción en opinión de algunos autores comprende la represión ante una conducta indeseable, como el premio al realizar de -- una conducta socialmente buena, es decir en un sentido amplio tanto el premio como -- el castigo.

En lo que se refiere a este estudio, se hará referencia a la sanción únicame-
mente como consecuencia jurídica que se produce como reacción ante una conducta -- que viola una norma jurídica imperativa.

El que exista en el Derecho la posibilidad no sólo de la actualización -- de una sanción, sino del acto coactivo, produce que la conducta, cuya inobservancia produciría una sanción, sea obligatoria.

Es por lo tanto característica esencial de un orden jurídico el enlace -- que existe entre una conducta obligatoria y la sanción, junto con la coerción, que -- se actualizan por el incumplimiento. Si una norma jurídica impone como obligatorio -- un precepto pero sin que se enlace a él una sanción para el caso de su inobser-
vancia, se le considerará como una norma jurídica imperfecta.

Para entender a la sanción como una consecuencia jurídica, es preciso -- hacer referencia a la ley de Causalidad Jurídica.

El Derecho regula la vida del hombre en su desarrollo en sociedad; para ello se vale de las normas jurídicas, atribuyéndoles las consecuencias pertinentes - para este propósito.

Al hablar de la Ley de la Causalidad Jurídica es preciso hablar de las - partes que configuran una norma jurídica, que son:

1) La hipótesis normativa, supuesto o presupuesto; que son los hechos -- y circunstancias perfectamente determinadas, de cuya realización depende que se produzcan las consecuencias jurídicas.

2) La segunda parte es la consecuencia en sí, también llamada disposi--- ción, que se produce por la realización de las condiciones o circunstancias que señã la en la hipótesis la norma.

Por lo que se refiere a la sanción, dentro de esta ley de la Causalidad Jurídica, puede producirse como consecuencia de la violación o incumplimiento de una norma única, o bien que una norma primaria establezca una serie de obligaciones cuyo incumplimiento será el supuesto o hipótesis normativa de otra que señala la sanción.

Los autores que se refieren a esta ley de Causalidad Jurídica señalan -- acertadamente que no se presenta como la relación causa-efecto que se presenta en -- las Ciencias Naturales, en que la consecuencia se presentará siempre al realizarse - el supuesto, mientras en el Derecho la consecuencia es contingente, como lo señala - el maestro Eduardo García Maynez:

El vínculo entre las consecuencias de derecho y su realiza--- ción efectiva es contingente, ya que aún realizándose el --- supuesto jurídico puede (aunque no deba) dejar de cumplir su obligación, y también se deje de ejercitar el derecho por la contraparte. La existencia de un deber jurídico no implica - su observancia, ni la adquisición de un derecho determina en todo caso su ejercicio. Es posible tener obligaciones y no - cumplirías, o tener derecho subjetivos, y no hacerlos valer (14).

14 EDUARDO GARCIA MAYNEZ: Introducción al Estudio del Derecho; 34ª. ed, Porrúa, --- México, 1982, p. 175.

No nada más se puede presentar el no cumplimiento de la consecuencia --- por el inejercicio de un derecho subjetivo, o por la evasión de las obligaciones, -- sino que puede presentarse que aún realizándose el supuesto previsto por la norma, - la consecuencia jurídica no se presente por disposición de otra norma; como ejemplo de lo anterior podremos decir que existe una norma que señala la ilicitud del homicidio y la sanción para éste, pero de igual forma existe otra norma que señala una serie de circunstancias que aún realizándose el homicidio, éste no será punible por configurarse una legítima defensa.

Ahora, después de analizar la ley de la Causalidad Jurídica es posible - dar un concepto de lo que es una sanción:

Es una consecuencia jurídica que se produce por el incumplimiento a un - imperativo señalado por una norma, o por la inobservancia de un compromiso adquirido, que generalmente será sentida como un mal por la persona a la que se le aplique.

Se señala que generalmente será sentida como un mal, ya que existen ---- excepciones en que se buscará el castigo; como ejemplo de esto se puede señalar el - asesino que busca ser puesto preso para evitar una posible venganza.

El maestro García Maynez al hablar de la sanción afirma:

Como toda consecuencia de Derecho, la sanción se encuentra - condicionada a la realización del supuesto; tal supuesto --- tiene carácter secundario ya que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. La obligación cuyo incumplimiento representa el supuesto jurídico de la sanción, deriva a su vez de otro --- supuesto, primario.

Si las obligaciones que éste condiciona son cumplidas, el se cundario no se realiza, y la sanción no puede imponerse. (15)

Como se puede apreciar, existe una estrecha relación entre varios concep

tos como son el incumplimiento, la punibilidad, la sanción y la coerción.

El incumplimiento determina que una conducta sea punible, es decir que - haya el merecimiento para que una sanción sea aplicada al transgresor (sobre sus --- bienes e incluso sobre los de su familia) y la coerción es la aplicación de la san- ción aún en contra de la voluntad del sujeto que ha incumplido.

3.- CLASIFICACION DE LAS SANCIONES

Toda sanción busca el restablecer el orden y el equilibrio que se pierde con la violación de un mandamiento plasmado en una norma jurídica, pero debido a que no todas las transgresiones son iguales en gravedad y consecuencias, así como la diversidad de bienes jurídicos tutelados que se ven afectados, se han creado una gran variedad de sanciones, por lo que han sido agrupadas y clasificadas para su estudio, siguiendo diferentes criterios, que darán lugar a otras tantas clasificaciones.

Sin duda alguna la clasificación más amplia la presenta Hans Kelsen, -- éste abarca no solamente al Derecho, sino también a otros órdenes normativos como -- la moral, la religión, etc. El citado autor divide las sanciones en trascendentes e inmanentes:

Son sanciones trascendentes aquellas que según las creencias de los hombres sujetos a ese orden provienen de una instancia sobrehumana.

...Enteramente de las sanciones trascendentes son aquellas -- que no sólo se producen en la tierra, en el seno de la so-- ciedad, sino que también son ejecutadas por hombres, por los miembros de la sociedad, pudiendo entonces ser designadas -- como socialmente inmanente. puede consistir en la mera aprobación o desaprobación exte-- riorizadas de cualquier manera de los restantes miembros de la comunidad, o en ocasiones específicas que el orden determina más de cerca, cumplidas por ciertos individuos determinados por el sistema social, a través de una situación regulada por ese orden. Cabe hablar de sanciones socialmente --- organizadas (16).

Por lo que al Derecho se refiere, la transgresión de una norma según la naturaleza y la gravedad de esta violación, así como la esfera jurídica que se ve -- afectada responde con una sanción, por lo que existe una gran diversidad de ellas, -- siendo algunos ejemplos los siguientes:

16 H. KELSEN: Op. cit., p. 42 y 43.

La Caducidad: Es la pérdida de un derecho, por la falta de cumplimiento de los requisitos que para su conservación establece la ley.

El Cumplimiento Forzoso: Se obliga al sujeto que ha incumplido a que --- realice el supuesto cuya inobservancia produjo la violación de la norma, aún por medio de la fuerza física.

Inexistencia: Por falta de algún requisito esencial, se le niegan los -- efectos y consecuencias jurídicas al hecho, se le considera entonces la nada jurídica.

Indemnización: Se presenta en el caso que sea imposible el cumplimiento forzoso, o bien se haya optado por ella cuando existe la posibilidad, persiguiendo mediante una equivalencia en la medida posible de los daños y perjuicios, volver --- las cosas al estado anterior a la violación o el incumplimiento

La Nulidad: Es la sanción por la irregularidad de algún elemento de validez del acto jurídico, produciendo su ineficacia.

Privación de Derechos: Se sanciona al transgresor con la pérdida de de--rechos que gozaba anteriormente.

Rescisión: Es la facultad de resolver un acto jurídico por el incumpli--miento de la contraparte.

Estas sanciones y otras muchas se han agrupado en diversas clasificaciones de las que se mencionarán las más relevantes:

a) Según la autoridad que aplica las sanciones:

Según este criterio se encontrarán sanciones Administrativas, Judiciales y, en ocasiones realmente excepcionales, del Poder Legislativo.

Dentro de las Sanciones Administrativas encontramos, por ejemplo: el ---arresto administrativo y la multa.

Dentro de las Sanciones Judiciales encontramos a la prisión, el embargo, reclusión, pérdida de los instrumentos del delito, etc.

Un caso en que el Poder Legislativo puede señalar una sanción, se presenta cuando se erige en Gran Jurado, como ejemplo para conocer de un delito que se le imputa a alguno de sus miembros, pudiendo, en el caso de que proceda la acusación, -desaforarlo.

2) Según la parte de la esfera jurídica que se ve afectada:

Sanciones Personales: Son aquéllas que recaen directamente sobre la persona física, como: la privación de la libertad, de la vida, y en ciertos casos y en regímenes bárbaros, la mutilación, los azotes, el tormento, etc.

Sanciones Económicas o Patrimoniales, que afectan el conjunto de bienes y derechos que tienen una representación económica que posee el sancionado; aquí - diferencia de los anteriores, pueden ser aplicadas a una persona jurídica colectiva. Como ejemplo se puede citar el embargo, la multa y en los casos permitidos, el decomiso.

3) Algunos autores clasifican las sanciones en Principales, Accesorias y Secundarias:

Principales: Son las que impone la norma que ha sido infringida.

Accesorias: Que recaen sobre los medios materiales con que se realizó -- la violación.

Subsidiarias: Cuando la sanción principal no es susceptible de ser cum---plida (17).

17 Cfr. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Derecho Financiero Mexicano; 10ª. ed, Porrúa, México, 1981, p. 843.

Pero sin lugar a dudas la clasificación más completa es la que ha realizado el maestro Eduardo García Maynez, en la que entrelaza varios criterios:

Señala la existencia de sanciones simples y mixtas; de igual manera las clasifica según la finalidad que persiguen. Como por la relación que existe entre -- la norma infringida y la que señala la sanción, pudiéndose presentar en este caso -- dos supuestos, la Coincidencia o la no Coincidencia.

En la Coincidencia se encuentra el cumplimiento forzoso.

En la no Coincidencia se encuentra la indemnización, que busca una relación de equivalencia para reparar el daño; y el Castigo cuya finalidad no es la de -- reparar el daño quizá de por sí irreparable, sino dada la gravedad de la violación, es primordialmente afectivo, por lo que se busca la aplicación de una pena.

De la combinación de las sanciones anteriores, cuya naturaleza corresponde a las sanciones simples, se producirán las sanciones mixtas, pudiendo presentarse según el citado autor las siguientes hipótesis:

- Cumplimiento forzoso más indemnización.
- Cumplimiento forzoso más castigo.
- Indemnización más castigo.
- Cumplimiento forzoso más indemnización más castigo (18).

Existen otros criterios de clasificación como aquél que divide las sanciones de acuerdo a las ramas del Derecho; éste es un criterio no muy eficaz ya que existen sanciones comunes a todo el Derecho, no obstante es una clasificación que se podía llamar clásica, existiendo así las Sanciones Penales, Administrativas, Fiscales, etc.

18 Cfr. E. GARCIA MAYNEZ: Op. cit., pp. 298-303.

4.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN LA APLICACION DE SANCIONES.

Sin duda alguna uno de los Estados que más ha influenciado al resto del mundo en lo que se refiere a la protección jurídica del gobernado frente al Poder Público ha sido Inglaterra.

En Inglaterra dados los constantes abusos de los soberanos sobre sus súbditos, así como el desacato de las resoluciones judiciales, provocaban descontentos sociales, exigiendo del monarca, el reconocimiento de los derechos del individuo, a través de documentos públicos que se conocen como "bills". Así a principios del siglo XIII, los barones obligaron a suscribir al Rey Juan sin Tierra un documento originado de muchas garantías que aún se conservan en las actuales legislaciones: el documento a que se hace referencia es la Carta Magna, que posteriormente a través de la Gran Carta fué ratificada su vigencia, pero no obstante los abusos persistían por lo que surgieron nuevos documentos que buscaban el respeto a los derechos subjetivos -- del individuo como el Petitions of Rights, de 1628, cuya validez se debe a la importante intervención del parlamento, que hizo suyo este documento incorporándose al -- Common Law, siendo completado en 1639.

Por otro lado se produjo un documento que perseguía el limitar los abusos del Poder Público. Este instrumento al que se hace referencia es el Instrument of Government, elaborado por Oliverio Cromwell, en 1653.

Estos documentos han originado la división que prevalece en las constituciones actuales, es decir, el Bill of Rights, corresponde a la parte dogmática, y el Instrument of Government, que corresponde a la parte orgánica.

La parte orgánica comprende la creación, estructura y funcionamiento de los órganos del Estado; esta parte conserva los objetivos del instrumento inglés, -- es decir frenar el abuso del poder en el ejercicio de las funciones públicas.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos esta parte se encuentra compuesta en términos generales por los títulos referentes a la División de Poderes, a la Responsabilidad de los Funcionarios Públicos. El referente a los estados de la Federación, así como aquél donde se señalan los procedimientos para la reforma de la Constitución. Esta parte es conocida también como Facultad del Poder Público.

La segunda parte a la que hemos aludido es la parte dogmática. En ella se establece lo que se conoce como garantía individual, siendo de igual forma una limitación a la actividad del Estado, es decir, es el límite de competencia de los órganos del Estado, que no puede rebasarlo pues ello significaría la violación de una garantía individual, para lo cual se ha establecido en beneficio del gobernado un mecanismo que permite su defensa, es decir, el Juicio de Amparo.

Así, el Estado sólo puede realizar lo que la parte orgánica expresamente le permite.

El autor de Derecho Constitucional Ulises Schmill Ordóñez, define a las garantías individuales como sigue:

Las garantías individuales son el conjunto de normas constitucionales que determinan los contenidos necesarios, excluidos o potestativos, de las normas que integran el orden jurídico (19).

Según el mencionado autor son limitaciones materiales o de contenido, de las normas que formule el Estado en ejercicio de sus atribuciones, siendo esta limitación al contenido de tres formas:

- 1) Determinación Positiva: Se establece el contenido que de modo necesario toda norma jurídica ha de tener.
- 2) Determinación Negativa: Se establece el contenido que nun ca deben tener las normas jurídicas, es decir, se establecen aquéllos contenidos que jamás deberán tener las normas.
- 3) Determinación condicional o potestativa: En que es una --

19 ULISES SCHMILL ORDÓÑEZ: El Sistema de la Constitución Mexicana; 3ª. ed, U.N.A.M. (Textos Universitarios), México, 1977, p. 363.

facultad de que gozan el Poder Público para determinar de -- una manera discrecional el contenido de la norma (20).

Al entenderse la garantía individual como una limitación al Poder del -- Estado, se incluyen, no solamente las contenidas en los primeros 29 artículos de la Constitución, sino también una serie de disposiciones que mantienen el mismo propósito y se encuentran diseminadas por todo el texto de la Ley Fundamental, como son el artículo 31 fracción IV, referente a la equidad y proporcionalidad que deben imperar en los tributos, o el artículo 123 que plasma las llamadas garantías sociales.

A las garantías individuales se les conoce bajo diferentes denominaciones como son: Garantías Constitucionales, Derechos del Hombre, Derechos Fundamentales, Derechos Subjetivos Públicos, Derechos del gobernado, Derechos Humanos, etc.

Estas garantías individuales han sido clasificadas para su estudio, siguiéndose para ello diversos criterios.

El maestro Ignacio Burgoa señala que existen dos criterios básicos para hacer una clasificación de las garantías individuales:

...uno que parte del punto de vista de la índole formal de -- la obligación estatal que surge de la relación jurídica que implica la garantía individual, y otro que toma en consideración el contenido mismo de los derechos públicos subjetivos que de la mencionada relación se forman en beneficio del sujeto activo o gobernado.

(. . .)

...La obligación estatal que surge de la relación jurídica -- en que se traduce la garantía individual, puede consistir de de el punto de vista formal en un no hacer o abstención, o en un hacer positivo en favor del gobernado por parte de las autoridades del Estado.

(. . .)

Tomando en consideración el segundo punto de vista al que -- aludimos con antelación, éste es el consistente en el contenido del Derecho subjetivo público que para el gobernado se deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las ---

garantías individuales, éstas pueden ser: de igualdad, libertad, propiedad, y de seguridad jurídica (21).

Existen otros autores que han adoptado una clasificación diferente, así el maestro Juventino V. Castro, clasifica las garantías individuales en:

- 1.- Garantías de Libertad.
- 2.- Garantías del Orden Jurídico.
- 3.- Garantías de Procedimiento.

Las Garantías de Libertad, se refieren en nuestro concepto a la libertad personal, a la libertad de acción, a la libertad de ideología y a la libertad económica.

Las Garantías del Orden Jurídico, comprende una serie de diversas garantías de igualdad, de competencia, de justicia y propiedad.

Garantías de Procedimientos, se refieren a la irretroactividad la exacta aplicación de la ley y a las garantías dentro de los procedimientos judiciales. (22).

En lo que se refiere a este estudio se adoptará la posición clásica, es decir, aquella que divide a las garantías en cuatro grupos según su contenido, es decir, de Igualdad, Propiedad, Libertad y de Seguridad Jurídica, clasificación que a través de la historia ha sido adoptada por diversos textos como La Declaración Francesa de 1789, la Constitución de Apatzingán de 1814, los proyectos de 1842, las Actas de Reforma. Y aunque las Constituciones de 1857 y 1917 no hacen expresa mención a esta clasificación, es posible encuadrar las garantías que reconocen y otorgan dentro de ella.

La siguiente parte consistirá en un análisis de las garantías que específicamente se relacionan con la aplicación de las sanciones.

a) GARANTIAS DE IGUALDAD.

Estas garantías se refieren a una igualdad jurídica, basada en la premisa de quienes la detentan son seres humanos, por lo que no es una igualdad de raza, religión, cultura, condición social, sexo, etc, sino una igualdad del hombre ante --

21 IGNACIO BURGOA: Garantías Individuales; 16ª, ed, Porrúa, México, 1982, pp. 191--193.

22 JUVENTINO V. CASTRO: Lecciones de Garantías y Amparo; 3ª. ed, Porrúa, México, ---1981, p. 30.

la ley.

Artículo 1º.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las -- cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los -- casos y con las condiciones que ella misma establece. (23).

Este importante artículo constitucional se le puede dividir en tres partes:

- a) Un ámbito personal de las garantías individuales.
- b) Un ámbito espacial de las garantías individuales.
- c) La suspensión y restricción de las garantías individuales.

- a) El ámbito personal de las garantías individuales.

En este punto se señala que gozará de estas garantías todo individuo, -- sin distinción de su condición o estado jurídico, simplemente por hecho de ser perso -- nas, no ser humano simplemente, sino persona jurídica, como la entiende Hans Kelsen "centro de imputación de derecho y deberes"; pues si no en la Constitución si en --- otras disposiciones legales se prevé la posibilidad de que ejerciten estos derechos subjetivos las personas morales (jurídico colectivas) tanto privada como oficiales - (artículo 8 y 9 de la Ley de Amparo).

- b) Ambito espacial de las garantías individuales.

El ámbito espacial que se establece para el goce de las garantías indi-- viduales, es el territorio de los Estados Unidos Mexicanos.

Tanto en su territorio continental, formado por las partes de la Federa-- ción, así como las Islas, Mares, Espacio Aéreo, etc. (Artículo 42 Constitucional).

- c) La suspensión y la restricción.

Estos son dos supuestos distintos ya que la suspensión es total, mientras

23 Artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; op. cit, p. 9.

que la restricción es una limitación parcial, ambas por un tiempo limitado, debiendo para eso cumplir las condiciones, y sólo en los casos que establece la Constitución, requisitos que se plasman en el artículo 29 Constitucional.

Por lo que se refiere a los extranjeros, éstos como se aprecia en el --- artículo, también gozan de las garantías individuales, siendo ésto reforzado por el artículo 33 de la misma Constitución, que dice:

Artículo 33.- Son extranjeros los que no posean las calida--
des determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las ---
garantías que otorga el capítulo primero de la presente Cons--
titución...(24).

Por lo que se refiere al estudio que se está desarrollando, este primer artículo constitucional es fundamental, pues es la base para la defensa de la persona en caso que le sea aplicada una sanción que viole las garantías individuales a -- que tiene derecho; así constituye una limitación y contraposición a la libertad ---- irrestricta de las facultades del Estado.

ARTICULO 13

Este artículo presenta otra importante garantía de igualdad:

Artículo 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas -
ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación
puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean
compensación de servicios públicos y estén fijados por la --
ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas -
contra la disciplina militar, pero los tribunales militares
por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre per--
sonas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito --
del orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá
del caso la autoridad civil que corresponda.

Este artículo establece varias garantías específicas:

- 1.- La prohibición de ser juzgado por leyes primitivas.
- 2.- La prohibición de ser juzgado por tribunales especiales.
- 3.- La que señala que ninguna persona o corporación puede tener fuero.
- 4.- La que indica que no se gozará de más emolumentos que los que sean - compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley.

Por lo que se refiere a este estudio, únicamente se centrará en las dos primeras garantías que otorga este artículo, que son las que guardan relación con -- el tema que se desarrolla.

- 1.- Nadie puede ser juzgado por leyes primitivas.

La ley materialmente posee ciertas características que son la Generali-- dad, Abstracción, e Impersonalidad; si una ley deja de tener dichas características, será una ley primitiva, es decir, que se encuentre formulada por proposiciones parti-- culares, que sea destinada a una sola aplicación o número determinado de aplicaciones y contrayéndose a uno o varios individuos determinados anteriormente.

Lo anterior no significa que no pueda existir leyes especiales las cua-- les se dirigen a un núcleo de personas, como podría ser el Código de Comercio, pues aún cuando se concentra a cierto número de personas, éste es indeterminado, es de-- cir impersonal, pudiéndose aplicar en repetidas ocasiones sin que pierda su vigor, - es decir abstracta, siendo sus disposiciones a título general. Por tanto este tipo -- de disposiciones cumplen con las características esenciales de la ley, por lo que no son primitivas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado lo que se entien-- de por una ley primitiva:

Es carácter constante de las leyes, que se de aplicación ge-- neral y abstracta; (es decir, que deben contener una dispo-- sición que no desaparezca después de aplicarse a un caso pre-- visto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de -- persona, a todos los casos idénticos al que se previenen en tanto no sean abrogadas).

Una ley que carece de estos caracteres, ya en contra del --- principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Cons--- titucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional (25).

En lo que se refiere a las sanciones, esta garantía impide que sea aplicada una ley privativa tanto por la autoridad administrativa como por la judicial, - en que se prevea una sanción de cualquier índole que no reúna las características de la ley.

Autores como Ignacio Burgoa, sostienen que es una garantía de aplicación o sea, que se prohíbe la aplicación de una ley privativa, pero ésto no impide que el Poder Legislativo dicte leyes privativas, es decir, que la prohibición no alcanza al Poder Legislativo, a menos que sea una ley auto aplicativa (26).

Realmente nos encontramos en desacuerdo con esta opinión, pues todo acto jurídico es creado para que surta efectos, así una ley debe ser creada para regir el comportamiento humano en determinadas circunstancias, por lo que resultaría ocioso - crear leyes que nunca serían aplicadas.

2.- Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales.

En sí, se puede afirmar que un tribunal especial es aquél que ha sido -- creado (generalmente por un decreto y no por una ley) para conocer sólo de uno o varios asuntos predeterminados, y cuya jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia se ha establecido lo que ha de entenderse por un tribunal especial:

Tribunal Especial.- Por tribunales especiales se entiende -- aquéllos que se crean exclusivamente para conocer en un tiem po dado, respecto de ciertos delitos o respecto de determina

25 JURISPRUDENCIA: 1917-1975; Primera parte. p. 183.

26 Cfr. I. BURGOA: Garantías Individuales, p. 280.

dos delinquentes (27).

Este precepto se encuentra en relación con el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, en que se señala que la privación de derechos deberá hacerse en tribunales previamente establecidos.

Es decir, en el caso que nos ocupa debe señalarse que sería atentatorio de las garantías individuales, plasmada en los artículos 13 y 14 segundo párrafo, el que una persona sea condenada a sufrir una sanción, impuesta por un tribunal expresamente creado para ello.

El Tribunal Fiscal de la Federación, no es un Tribunal Especial, pues -- reúne las características de permanencia y competencia. Este tribunal fué creado por una adición al artículo 104 fracción I, en 1946, disposición que establece:

Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o -- del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones (28).

b) GARANTIAS DE SEGURIDAD JURIDICA

Bajo este rubro se comprende una serie de garantías, las cuales define -- el Doctor Burgoa como:

Conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o --- circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado integrada por el summun de sus derechos subjetivos (29).

ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL

Este artículo constitucional prevé varias garantías; la primera que se

27 SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION: Tomo XXVI, p. 1140.

28 Artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; op, cit; p. R7.

29 I. BURGOA: Garantías Individuales..., p. 405.

mencionará es la garantía de irretroactividad de la ley, que se consagra en el primer párrafo del mencionado artículo 14 Constitucional y se complementa con la última parte del segundo párrafo del mismo precepto.

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

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido, ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho (30).

El problema de la retroactividad de la ley, es lo que se conoce como el conflicto de leyes en el tiempo, es decir, entre dos leyes que pretendan regular un sólo hecho.

La retroactividad consiste en aplicar una ley a hechos acaecidos con anterioridad a la vigencia de dicha disposición.

Este principio ha sido ampliamente analizado por la Suprema Corte de Justicia; sosteniendo la tesis clásica sobre los derechos adquiridos:

Que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el - pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de - leyes anteriores y esta circunstancia es esencial (31).

Cabe mencionar otras jurisprudencias en que se ha analizado este precepto constitucional:

NORMAS, RIGEN EXCLUSIVAMENTE HECHOS ACONTECIDOS A PARTIR DE SU VIGENCIA. Aunque es verdad que es principio general de -- derecho que toda norma posterior viene a derogar la anterior también debe entenderse que la norma posterior no puede ejercer efectos retroactivos, sobre situaciones jurídicas establecidas antes de esta vigencia, sino que la norma posterior rige precisa y exclusivamente los hechos acontecidos a partir

30 Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; op, cit, p. 16.

31 Tomo LXXI: Quinta Epoca. p. 3496.

de la vigencia de la nueva norma (32).

LEY, APLICACION RETROACTIVA DE LA: De acuerdo con el artículo 14 Constitucional, para que la aplicación retroactiva de la ley resulte violatoria de garantías se requiere que exista conflicto entre la ley aplicable y la ley aplicada por tener éstas regímenes diferentes y que su aplicación perjudique al interesado (33).

Como se puede apreciar de las tesis que ha vertido la Suprema Corte de Justicia a este respecto, se puede concluir que existen diversos requisitos para que se produzca la retroactividad y que ésta sea violatoria de garantías individuales:

1) Que se lesionen derechos adquiridos con anterioridad, es decir que exista un perjuicio personal.

2) Que exista un conflicto entre dos leyes, que se disputan el regular el hecho, aplicándose la posterior al acontecimiento del suceso.

Respecto a los derechos adquiridos es importante señalar una tesis de la Suprema Corte de Justicia en que se menciona la imposibilidad de adquirir derechos que pugnen con el interés público.

RETROACTIVIDAD DE LA LEY: Los particulares no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público de suerte que cuando una ley lesiona un derecho de esa clase, no hay retroactividad, aún cuando la existencia del derecho sea anterior a la de la ley (34).

El principio de irretroactividad, pretende evitar que se lesione un derecho adquirido con anterioridad, pero tanto la doctrina como la Suprema Corte de Justicia han admitido el sentido inverso, es decir, la aplicación de una ley que resulta provechosa para la situación del invidiudo.

la retroactividad de la ley en provecho de alguien, no solamente es ----

32 Segunda Sala, Informe 1968, p. 153.

33 Volumen CXIII, Cuarta Parte, p. 45.

34 Apéndice Tomo CXVIII, Quinta Época, p. 1718.

aplicable en el ámbito penal, sino también en lo que se refiere a las áreas fiscales y tributaria, como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia (35).

En lo referente a la aplicación de sanciones, tanto por una infracción - administrativa como por un delito fiscal, el principio jurídico de irretroactividad de la ley significa la imposibilidad de castigar un hecho o circunstancia sucedida - con anterioridad a la entrada en vigor de una disposición legal, o aplicar de igual - forma una sanción mayor a la que establecía el anterior ordenamiento, es decir, no - es posible sancionar un acto u omisión por una ley posterior si con ello se causa un perjuicio.

GARANTIA DE AUDIENCIA

Esta garantía se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo - 14 Constitucional:

Nadie podrá ser privado, de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y - conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho(36).

esta garantía cuyo antecedente es sin duda alguna de los más remotos en la historia, pretende que al decretarse un acto privativo sobre la esfera jurídica - de un gobernado, éste pueda defenderse, y no quede en estado de indefensión.

La Suprema Corte de Justicia, mediante jurisprudencia ha determinado --- el alcance de esta garantía:

AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE: En los casos en que -- los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de - dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto - considere conveniente en defensa de sus intereses, obligación

35 Quinta Epoca, Tomo LXIII, p. 160.

36 Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; op. cit. p. 16.

que resulta inexcusable, aún cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades la obligación y consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses particulares, con violación a la garantía establecida por el invoca de precepto constitucional (37).

En este precepto constitucional que contiene la garantía de audiencia, - se encuentra compuesto de cuatro supuestos:

- 1.- Necesidad de un juicio.
- 2.- Ante tribunales establecidos previamente.
- 3.- Siguiéndose las formalidades esenciales del procedimiento.
- 4.- Conforme a leyes vigentes con anterioridad al hecho.

rara que se respete esta garantía deben cumplirse los supuestos antes -- señalados, la falta de cualquiera de ellos, significaría la violación de la garantía.

Acerca de la violación de la garantía de audiencia la Suprema Corte de - Justicia ha manifestado:

AUDIENCIA, VIOLACION DE LA GARANTIA DE: Para que exista violación de la garantía de audiencia es indispensable que con la falta de audiencia se cauce algún perjuicio a quien se -- prive de ese derecho (38).

SUPUESTOS

- 1.- Necesidad de un juicio.

Para el maestro Burgoa, juicio es equivalente de procedimiento:

Procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional, tendiente como el término lo indica, a la dicción del -

37 Informe 1971, Segunda Sala, p. 86.

38 Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Cuarta Parte, Volúmen XXXIX, - p. 24.

derecho en un positivo y real conflicto jurídico, o en el -- que se otorgue ocasión para que tal conflicto surga o hubiere surgido (39).

Es decir, no necesariamente debe ser ante la autoridad judicial, sino -- puede ser ante cualquier autoridad que ejerza una función jurisdiccional en el ámbito de su competencia, pudiendo ser cualquier autoridad judicial, administrativa o -- del trabajo, en que se da posibilidad al afectado de defenderse presentando argumentos y recursos terminado con una decisión, en que se dirima la controversia.

2.- Tribunales previamente establecidos.

Este supuesto se presenta con el artículo 13 constitucional, que señala la prohibición de ser juzgado por tribunales especiales, por lo que las autoridades que emitan un acto privativo deben ser generales.

El señalar "tribunales previamente establecidos", no significa que sea -- únicamente ante el poder judicial, sino como se señaló en el supuesto anterior, --- éste puede ser ante cualquier autoridad, criterio que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

AUDIENCIA, LA GARANTIA DE PROTEGER CONTRA ACTOS DE CUALQUIER AUTORIDAD Y NO SOLO DE LAS JUDICIALES. El artículo 14 Constitucional no establece sólo la garantía "para los juicios -- seguidos ante los tribunales" sino contra cualquier acto de cualquier autoridad que pueda ser privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones y derechos, derive o no de --- juicio seguido ante tribunales o de un procedimiento ante -- autoridades diversas (40).

3.- Formalidades esenciales del procedimiento.

Con ésto se pretende instrumentar los actos necesarios para brindar una buena defensa al perjudicado.

Según el maestro Burgoa este supuesto se traduce en diversos actos proce

39 I. BURGOA: Garantías Individuales..., p. 549.

40 Informe 1973, Pleno, p. 285.

sales, respetándose esta garantía cuando se notifica al perjudicado el acto privativo y se le da facultad de desahogar pruebas. Existiendo formalidades secundarias cuya inobservancia no violan la garantía (41).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado una interpretación más amplia de este supuesto:

AUDIENCIA GARANTIA DE: La garantía de audiencia reconocida - por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se encuentra a una simple comunicación a la parte afectada para que tenga conocimiento de un acto de autoridad que pueda perjudicarlo, sino que implica - el derecho de poder comparecer ante la autoridad a oponerse a los actos que afecten sus propiedades, posesiones o derechos y a exponer las defensas legales que pudiese tener, para lo cual obviamente, es necesaria la existencia de un juicio en las que se observen las formalidades esenciales del procedimiento, como lo expresa claramente el mencionado precepto constitucional, formalidades que están constituidas, - de acuerdo con la teoría del proceso, por el emplazamiento - para contestar la demanda, un período para ofrecer y reunir pruebas y un plazo para presentar alegatos a efecto de obtener una sentencia, todo lo cual no puede ser satisfecho sino a través del debido proceso que exige el mencionado artículo 14 como garantía individual (42).

La violación de este precepto, puede ser alegado en un Juicio de Amparo, estableciéndose en los artículos 103 y 107 de la Constitución, como en los artículos 59 y 60 de la Ley de Amparo las violaciones a las leyes de procedimiento ante tribunales civiles, administrativas, del trabajo o penales, por las que procede el mencionado Juicio de Amparo.

4.- Conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Este supuesto se relaciona con el principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de alguien (artículo 14 constitucional, primer párrafo), es decir, que la ley sustantiva que se aplicará al hecho deberá estar vigente antes de que suceda el citado hecho.

41 Cfr. I. BURGOA: Garantías Individuales..., p. 549.

42 Boletín Año II, Octubre 1975, Número 22, p. 80.

se hace referencia a la ley sustantiva, ya que un precepto constitucional por criterio jurisprudencial siempre será retroactivo, y una ley adjetiva podrá retrotraerse cuando el derecho adquirido no emane de ella.

El titular de la garantía de audiencia, es todo gobernado, pues el precepto constitucional señala que "nadie podrá ser privado..." lo que equivale a ninguna persona, que a contrario sensu, equivale a todos.

Los derechos protegidos son: la vida, la libertad, las propiedades, posesiones y derechos.

Todos éstos podrán haberse resumido en derechos, pero nuestra ley fundamental buscó ser más explícita reafirmando algunos de ellos.

Esta garantía no es absoluta pues presenta algunas excepciones, tanto en la Constitución como en la Jurisprudencia.

Si bien el artículo primero constitucional establece que sólo se limitarán las garantías en los casos que señala la Constitución, la Jurisprudencia es la exacta interpretación de la ley, en este caso, de la Ley Fundamental.

Las excepciones son las siguientes:

- El artículo 33 constitucional establece la facultad que goza el jefe del Ejecutivo para hacer abandonar a un extranjero el territorio nacional, sin necesidad de juicio previo.

- La contienda en el artículo 27 XV. que establece: que los propietarios afectados con resoluciones dotatorias o restitutorias de ejidos o aguas, dictadas en favor de los pueblos, no tendrán ningún derecho, ni recurso legal ordinario, ni podrán promover el Juicio de Amparo.

- La que se desprende del artículo 16 Constitucional, que señala que no

es necesaria audiencia previa para librar una orden de aprehensión.

- al artículo tercero fracción segunda, establece otra excepción, en --- la revocación de concesiones para la impartición de educación por parte de los parti-culares, en caso de primaria, secundaria y las que se impartan a obreros y campesi-nos.

- En caso de expropiación, se ha estimado en la jurisprudencia, la no ne-cesidad de una audiencia previa.

- Otra excepción jurisprudencial, se refiere a la violación de derechos políticos.

Existe una controversia tanto a nivel doctrinal como a nivel jurisprudencial, acerca del momento en que debe concederse la audiencia, es decir, si ésta debe ser previa o puede respetarse si existe un medio de impugnación con el cual combatir el acto privativo.

El maestro Burgoa se inclina a que debe ser previa, conclusión a la que llega al analizar el adjetivo mediante:

La palabra "mediante" utilizada en el segundo párrafo del -- artículo 14 Constitucional es sinónimo de esta expresión --- "por medio de". Ahora bien, el "medio" en su acepción lógica debe necesariamente preceder a fin, pues de otro modo desvirtuaría su propia índole. Por tanto, si e! "juicio" de que ha**bla** dicho precepto es un medio para privar a alguna persona de cualquier bien jurídico (la vida, libertad, las propiedades, posesiones o derechos), es decir, si la "privación" es - el fin, obviamente el procedimiento en que aquél se traduce debe preceder el acto privativo, lo cual no amerita comentarios (43).

Los criterios de la Suprema Corte de Justicia no han sido unánimes, ---- pues en ocasiones y sobre todo en lo que se refiere a la fijación de impuestos, ha - señalado que no se viola esta garantía si existe un recurso de inconformidad. En ---

otros casos una posición intermedia ha sido adoptada por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, en que si la ley prevé todos los elementos del impuesto no es necesaria una audiencia previa, en cambio cuando el monto depende además de ciertos actos administrativos, si es necesaria la audiencia previa (44).

Pero el criterio que ha prevalecido en los últimos tiempos es que debe ser previa audiencia para que se respete la garantía mencionada, como se señala en los siguientes criterios:

AUDIENCIA GARANTIA DE: Si la garantía de previa audiencia -- consiste básicamente en otorgar al afectado por el acto gubernamental una oportunidad razonable para conocer la motivación y fundamentación de este acto, y para rendir las pruebas y formular alegatos que a su derecho convenga, en relación con el mismo acto y previamente a su ejecución, a falta de reglamentación legal al respecto debe entenderse que la amplitud de la manera como se otorgue la garantía o del tiempo que se conceda al afectado para la defensa de sus derechos debe ser adecuada de acuerdo con la urgencia de que se alcance la finalidad perseguida con el acto reclamado dentro del orden legal establecido y de los preceptos que lo funde, de manera que se sopesen el interés público en la urgencia de la ejecución del acto y el perjuicio o daño que pueda sufrir el afectado en sus derechos, propiedades o posesiones (45).

AUDIENCIA PREVIA GARANTIA DE. NO LA SUBSTITUYE LA EXISTENCIA DE UN RECURSO PARA IMPUGNAR EL ACTO RECLAMADO. El hecho de que un acto de autoridad pueda ser impugnado a través de algún medio de defensa legal establecido al efecto no implica que al pronunciarse el acto se haya respetado la garantía de previa audiencia, pues una cosa es que se otorgue ese beneficio constitucional dentro del procedimiento que culmina -- con la pronunciación del acto y otra muy diferente la que -- consiste en determinar qué medios de defensa se pueden ejercitar en su contra (46).

Como conclusión, se puede señalar que en materia de sanciones este precepto significa, que toda sanción que afecta a cualquier gobernado, en su vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, deben ser impuestas por Autoridades o

44 Cfr. MARGARITA LOMELI: Derecho Fiscal Represivo; 1ª, ed, Porrúa, México, 1979, - p. 54.

45 Boletín Año II, Septiembre 1975, Núm. 21. Trib. Colegiados de Circuito, p. 73.

46 Boletín Año II, Enero 1975, Núm. 13, Trib. Colegiados de Circuito, p. 87.

Tribunales competentes, brindándoseles oportunidad al posible perjudicado de defenderse previamente a que quede firme dicha sanción, respetándose las formalidades adjetivas y conforme a las leyes vigentes con anterioridad al acontecimiento que provocó la aplicación de una sanción.

GARANTIA DE LA EXACTA APLICACION
DE LA LEY EN MATERIA PENAL

Esta garantía se establece en el tercer párrafo del artículo 14 Constitucional que dice:

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, - por una simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata (47).

Esta garantía de seguridad jurídica se eleva a rango constitucional el principio: "nullum crimen, nulla pena, sine lege", es decir, se prohíbe crear delitos y penas, sino es por una ley.

Lo que exige este precepto es que se presente una perfecta adecuación -- de los hechos ocurridos a la hipótesis normativa prevista en la ley (tipificación), es decir, que la relación causa efecto, que señala la ley de la causalidad jurídica, sea exactamente igual la que se presenta en realidad, que la hipótesis que señala -- la norma.

Lo que prohíbe esta disposición constitucional es que una conducta distinta a la prevista en la ley, sea sancionada mediante la aplicación analógica de la ley o bien por mayoría de razón.

Para comprender mejor lo anterior es menester explicar qué se entiende - por analogía y por mayoría de razón:

47 Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; op, cit. p. 16.

La analogía se presenta cuando previsto un supuesto en la norma se presenta en la realidad en caso diferente a aquél, pero por su similitud se le dá un --tratamiento igual.

Por lo que se refiere a la mayoría de razón ésta se refiere a una extensión por parte de la ley a situaciones que se consideran de mayor gravedad que los --expresamente previstos en la ley.

Esta prohibición es aplicable a todo ordenamiento criminal-penal; así, -- el principio de estricta aplicabilidad de la ley penal comprende el Derecho Penal Ad ministrativ y el Derecho Penal Fiscal. Por lo que, tanto en la aplicación de infrac ciones administrativas, como en los delitos fiscales, opera esta garantía.

Margarita Lomelí Cerezo recoge la controversia acerca de si las penas y delitos pueden establecerse en un ordenamiento distinto a la ley, concluyendo que en nuestro Derecho, se ha considerado posible en el caso de los reglamentos autónomos, pero en materia fiscal no se ha admitido que infracciones y sanciones se establezcan en los reglamentos (48).

Debe existir una exacta coincidencia entre tipo y conducta, lo que no -- significa que el órgano jurisdiccional no puede hacer una interpretación de las causas y condiciones del hecho para determinar si la tipicidad se configura, pues lo -- que se prohíbe es la creación de penas o delitos por medio de la analogía o la mayoría de razón.

GARANTIA DE LEGALIDAD

Esta se encuentra prevista en el artículo 16 de la Constitución en su -- primer párrafo:

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

48 Cfr. M. LOMELI: Op. cit., p. 67.

El titular de esta garantía es todo gobernado, siendo los bienes jurídicos tutelados: la persona, la familia, el domicilio, papeles y posesiones.

Para que esta garantía se respete deben presentarse concomitantemente -- ciertos requisitos en el acto que infiera una molestia:

- Mandamiento escrito.
- Fundamentar la causa legal del procedimiento.
- Motivar la causa legal del procedimiento.
- Expedido por autoridad competente.

Mandamiento escrito: Es menester que el acto de molestia sea consignado por escrito, dándose a conocer al posible afectado de modo que éste pueda conocer -- la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

Fundamentar la causa legal del procedimiento: Consiste en que el caso -- concreto encuéntrase previsto en una ley de carácter general. Al respecto la Suprema Corte de Justicia ha señalado:

FUNDAMENTACION, GARANTIA DE. Para cumplir la garantía de legalidad, consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal, no es suficiente que la autoridad administrativa aluda generalmente a un cuerpo legal para tratar de fundar en -- él los actos de molestia que emita, sino es menester que el mandamiento escrito respectivo cite los preceptos concretos que le sirven de apoyo (49).

Motivación de la causa legal del procedimiento: El caso particular se -- encuentra readeado de ciertas circunstancias, características, modalidades o situaciones, así que una molestia se encuentre motivada significa que estas peculiaridades -- se adaptan a la hipótesis general señalada en la norma, razonando la autoridad esta adecuación. Así ha interpretado la Suprema Corte esta garantía.

MOTIVACION, QUE DEBE ENTENDERSE POR: La motivación exigida -- por el artículo 16 constitucional, consiste en el razonamienu

to, contenido en el mismo texto del acto autoritario de molestia, razonamiento, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto el cual se dirige, se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir motivar un acto es externar las consecuencias relativas, las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación al caso concreto a la hipótesis legal (50).

Estos supuestos que señala el primer párrafo del artículo 16 Constitucional deben aparecer de manera conjunta en un acto de autoridad que cauce una molestia, pues la falta de cualquiera de ellos significaría la violación de la garantía, en este sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- El artículo 16 de la Carta Magna es terminante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia que el mismo esté fundado y motivado; debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trata encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto. No basta por consiguiente con que exista en el Derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías de mandamiento escrito de autoridad competente, no libera del vicio e inconstitucionalidad consistente en la ya apuntada falta de fundamentación pues todas estas garantías son concurrentes y deben por lo mismo ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que de ella emane (51).

Expedido por autoridad competente: Esta competencia puede ser vista desde dos puntos de vista:

1.- Desde el punto de vista de la persona física, que actúa como autoridad, que emite el acto de molestia, es decir, que este legitimado.

2.- O bien desde el punto de vista de la existencia de una norma jurídica

50 Volúmen LV, Tercera Parte, p. 30.

51 Segunda Sala, Sexta Epoca, Volúmen XLVIII, Tercera Parte, p. 36.

que señale la posibilidad de emitir un acto de autoridad en el sentido deseado.

Esta garantía debe ser respetada por cualquier autoridad, como lo ha señalado la Suprema Corte:

ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. El requisito de fundamentación y motivación exigido por el artículo constitucional al tener - el rango de una garantía individual implica una obligación - para las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución de manera que sus actos no ~~aparezcan~~ emitidos arbitrariamente (52).

La obligación de fundar y motivar debe ser respetada, aún en los casos - en que la autoridad actúe por medio de las facultades discrecionales, como también - lo ha señalado nuestro máximo tribunal:

FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, DEBE - EJERCITARLA, RAZONANDOLA DENTRO DE LA LEY...cabe precisar -- que el hecho de que una autoridad cuente con facultades discrecionales para la realización de determinadas actividades, no la libera de la obligación de fundar y motivar debidamente sus resoluciones, ni la facultad para actuar en forma arbitraria y caprichosa (53).

El Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, señalaba en - su artículo 228, causas o motivos de anulación de un proceso administrativo por violaciones al artículo 16 Constitucional. Este artículo es equivalente al artículo 238 del Código Fiscal en vigor, que señala como causales:

- I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que se deriva dicha resolución
- II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes.
- III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trascienden al sentido de la resolución impugnada.
- IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en una forma equivocada, bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- V.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejerci--

52 Segunda Sala; Informe 1966, p. 127.

53 Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volúmen CXXXVI, Tercera Parte, Octubre de 1968, Segunda Sala, p. 21.

cio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades (54).

Este artículo a diferencia del 228 del Código anterior, no señala expresamente como causal el desvío de Poder en el caso de sanciones, es decir, aquel uso que se hace de las facultades para fines distintos de aquéllos para los que fueron otorgados. No obstante podrá incluirse en las fracciones del artículo 238, especialmente en la fracción V.

El desvío de poder debe ser probado por el infractor, ya que no se ---- presumirá de oficio.

Por lo que se refiere a las multas impuestas por las autoridades fiscales, el artículo 75 del Código Fiscal en vigor establece la obligación de fundar y motivar su resolución, tomando en cuenta los seis supuestos que prevén este artículo.

LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Esta, al igual que las garantías que se han venido estudiando, pertenecen al rubro de las garantías de seguridad jurídica.

Esta garantía se encuentra prevista en el último párrafo del artículo 16 Constitucional que dice:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos (55).

Existe una gran diferencia entre una visita domiciliaria y un cateo, ---

54 Artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, Porrúa, México, 1985, p. 232.

55 Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: op. cit, p. 18.

ya que la primera se refiere al ámbito administrativo, mientras que el cateo va ---- en relación directa con una responsabilidad penal.

El señalar que deben seguirse las formalidades previstas para los cateos se refiere a la forma y obligación de levantar un acta, en presencia de dos testi--- gos propuestos por el ocupante del lugar o, en su ausencia o negativa, nombrados por la autoridad que practique la diligencia, testigos que firmarán el acta que debe ser circunstanciada y por el visitado y está conforme, así como por el que practique la visita, además de reunir los requisitos de la ley de la materia.

La omisión de los citados requisitos produce que el acta levantada no -- sea válida, así como lo que en ella se hubiera consignado, como pueden ser las in--- fracciones o delitos, así como las sanciones que se apliquen en base a dicha acta.

El Código Fiscal de la federación en vigor hasta el 31 de diciembre de - 1982, señalaba en su artículo 84, los requisitos que debían cumplirse en las visitas domiciliarias, este procedimiento es recogido por el artículo 44 del Código Fiscal - en vigor.

GARANTIAS DEL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL

Este artículo textualmente dice:

Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la -- autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago del -- impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de - enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la Patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagario, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar (56)

El texto de este artículo establece varias garantías de seguridad jurídica.

En su primer párrafo se establecen una serie de penas que de aplicarse, violarían estas garantías que son: La mutilación, las de infamia, las marcas, azotes tormentos, las multas excesivas, la confiscación de bienes, las inusitadas y las --- trascendentales.

En su segundo párrafo se establecen las excepciones a la prohibición que hace en el primer párrafo sobre la confiscación de bienes.

Por lo que respecta al tercer párrafo, y este prohíbe la pena de muerte por cuestiones políticas, y señala los únicos casos en que la ley que reglamente --- este precepto podrá señalar la pena de muerte como respuesta a un delito.

ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL

Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de instancia (57).

De aquí se desprenden tres garantías de seguridad jurídica:

a) Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias.

Esto es con la finalidad de que los juicios no se prolonguen indefinida-

56 Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: op. cit, p. 24.

57 Artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: op. cit, p. 26.

mente. Una instancia es un conjunto de actos procesales que buscan dirimir una litis, empezando con una demanda (en sentido amplio) y concluyendo con una resolución de -- autoridad.

b) Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

Aquí, el ser juzgado quiere decir que ha sido pronunciada una sentencia definitiva y que contra ella no cabe recurso de impugnación ninguno.

c) Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

Es decir, que todo caso penal debe concluir forzosamente con una sentencia, ya sea absolutoria o condenatoria, la práctica contraria es lo que prohíbe esta disposición.

En el Derecho Fiscal, existen ilícitos que han sido tipificados como delitos y por otro lado como infracciones, cuya realización produce que se sigan dos - procedimientos uno ante la autoridad administrativa, que conoce y sanciona la infrac- ción y por otro lado ante la autoridad judicial que conocera y en su caso sanciona-- rá los delitos. Algunos ejemplos de ello son la defraudación fiscal, el rompimiento de sellos, el contrabando, etc.

Esto ha provocado una gran controversia acerca de si esto viola o no el principio de "Non bis in idem", es decir, que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, que consagra este artículo.

Esta situación se analizará con mayor detenimiento en los siguientes --- capítulos de este trabajo.

5.- EL PODER SANCIONADOR EN LA CONSTITUCION.

El Poder Sancionador del Estado se encuentra plasmado en el primer ----- párrafo del artículo 21 de la Constitución, que dice:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al --- Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la - autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, - las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto se permutará ésta por el arres- to correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas (58).

Este precepto se encuentra enclavado en la parte dogmática de la Constitución, señalando una garantía de seguridad jurídica, en lo que a la imposición de - sanciones se refiere, indicando una división de competencias en el poder sancionador del Estado.

1.- Por un lado se establece que la aplicación de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, por lo que una autoridad diferente a la judi----- cial nunca podrá aplicar una sanción de este tipo; en esto estriba la garantía individual que establece este artículo.

Para entender la separación competencial hay que explicar lo que se en- tiende por una pena y por autoridad judicial:

Pena: Es la sanción prevista por las normas jurídicas que determinan --- aquéllas conductas que se consideran como delitos. Estas normas en su conjunto con- figuran el Derecho Penal. Es decir la pena es la sanción penal o criminal.

Autoridad Judicial: La autoridad judicial configura uno de los tres ----

Poderes del Estado, es decir el Poder Judicial, que junto con el Legislativo y el -- Ejecutivo, constituyen el Supremo Poder de la Federación. El Poder Judicial se en--- cuenta formado por autoridades formaly materialmente jurisdiccionales, ya sean fede--- rales o bien locales.

La imposición de la pena, debe ser el resultado del ejercicio de las --- funciones jurisdiccionales que le competen a dicha autoridad judicial, en donde debe respetarse no sólo esta garantía sino las demás que otorga la Constitución y de las que goza el gobernado.

2.- El mismo precepto establece otra esfera de competencia en la apli--- cación de sanciones, confiriéndose a la autoridad administrativa, sancionar las in--- fracciones a los reglamentos gubernativos y de policía.

Los reglamentos, son normas jurídicas que regulan determinadas situacio--- nes, siendo la particularidad de éstos ordenamientos, el ser expedidos por el Eje--- cutivo. Estos reglamentos deben tener como antecedentes una ley, a la cual detalla--- rán, pero nunca podrán sobrepasar sus alcances. Estos reglamentos gozan de las ca--- racterísticas de la ley: generalidad, impersonalidad y abstracción.

Como excepción existen reglamentos cuya función no es detallar una ley, sino en base a una autorización legal, se confiere al titular del Poder Ejecutivo, - tanto Federal como Local, la posibilidad de regular ciertas situaciones. Este es el caso de los llamados reglamentos autónomos, como lo son los reglamentos gubernativos y de policía, que buscan la seguridad y tranquilidad pública.

Según el texto de la Constitución las sanciones que corresponde aplicar a la Autoridad Administrativa son únicamente, la multa y el arresto hasta por ---- treinta y seis horas, y en caso de no pagar el infractor la multa que se le hubiere impuesto, se le permutará esta por arresto que no podrá exceder de treinta y seis -- horas.

sin embargo, en la práctica la Autoridad Administrativa aplica sanciones

diversas a las que señala el texto constitucional, como algunas penas pecuniarias, - cláusulas de negociaciones, etc.

Lo anterior ha producido una gran controversia, ya que parte de la doctrina se inclina a justificar esta práctica, mientras otros la declaran anticonstitucional.

En la posición que niega a la Autoridad Administrativa esta facultad se encuentra al maestro Margain Manautou, quien al hablar acerca de las penas pecuniarias que imponen las autoridades administrativas, afirma:

Al referirse al artículo 21 de la Constitución a que la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de -- los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad -- administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario, es decir que nuestra --- Constitución tiene una laguna al respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, repito, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía (59).

Por otro lado los autores que defienden la aplicación de sanciones diversas a las señaladas en la Constitución, han esgrimido diversas argumentaciones, así el maestro Gabino Fraga afirma que el fundamento de este poder sancionador se encuentra en el artículo 89 fracción I de la Constitución, que faculta a proveer la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso, en favor del Presidente, pudiendo aplicar las sanciones correspondientes por la violación de dichas leyes (60).

Algunos otros argumentos han sido recogidos por el maestro, Andrés Serra Rojas, siendo los siguientes:

- 1.- En la tradición jurídica, en textos que con ligeras variantes han reconocido esta facultad.
- 2.- En la doctrina jurídica tanto la que corresponde al artículo 21 de la Constitución de 1857, como la que ha inter

59 GABINO FRAGA: Derecho Administrativo; 22ª. ed, Porrúa, México, 1982, p. 287.

60 EMILIO MARGAIN MANAUTOU: La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano; México, 1967, p. 70.

pretado el artículo 21 Constitucional vigente.

- 3.- En las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hasta hoy no se ha objetado el régimen de las sanciones administrativas, sino por el contrario se ha mantenido su criterio en aspectos importantes de algunas sanciones administrativas.
- 4.- Principalmente en el poder sancionador del Estado que im
plica:
 - a) La facultad de expedir las leyes administrativas dentro de la competencia federal;
 - b) En proveerlas de la correspondiente sanción para su -
eficacia definiendo delitos e infracciones;
 - c) Cuando constituyen un delito son de la competencia ju
dicial y cuando constituyen infraccioens de la autor
idad administrativa (61).

Esta corriente ha predominado, siendo una posición generalizada el aceptar que toda infracción administrativa corresponderá conocerla a la autoridad administrativa, mientras que el castigo para los delitos corresponde aplicarlos a la --- autoridad judicial.

Así, en el ámbito del Derecho Financiero se encuentran una dualidad --- de ilícitos; pues existen tanto infracciones como delitos, cuyo conocimiento corresponderá a la Administración Pública y al Poder Judicial respectivamente.

61 ANDRES SERRA ROJAS: Derecho Administrativo; 10ª. ed, Porrúa, México, 1981, Tomo II, p. 470.

CAPITULO II INTRODUCCION AL DELITO FISCAL

Capítulo II.

En este segundo capítulo del trabajo se abordarán, a manera de buscar -- un mejor entendimiento y comprensión de los delitos fiscales, tres temas de carácter introductorio:

- A) Ubicación del Derecho Fiscal en la Ciencia del Derecho.
- B) La Relación jurídica-fiscal.
- C) El Ilícito Fiscal.

- A) Ubicación del Derecho Fiscal en la ciencia del Derecho.

En primer lugar cabe hacer notar que el estado, como tal persigue la consecución de determinados fines, para lo cual es indispensable el allegarse de ciertos medios necesarios que le permitan alcanzarlos.

La obtención y selección de estos medios se encuentran regulados por un Orden Jurídico, pudiendo ser medios personales y materiales. En cuanto a los primeros, el orden jurídico del Estado determinará los requisitos y cualidades necesarias para que determinados miembros de su población desempeñen y ejecuten las funciones estatales, es decir, que integren su gobierno.

Por lo que se refiere al segundo tipo de medios, hay que resaltar que -- cada vez es más patente en el Estado moderno la necesidad de allegarse los medios económicos suficientes que le permitan desarrollar sus actividades, tendientes a la satisfacción de las necesidades colectivas. A este respecto se presenta una tricotomía insoluble:

ingreso - manejo - gasto.

El Estado posee diferentes fuentes de donde puede obtener los ingresos -- como son:

La explotación de su propio patrimonio, el establecimiento de cargas tributarias, la contratación de préstamos privados o públicos, nacionales o internacionales, la emisión de obligaciones o bonos, etc.

Esta actividad que realiza el Estado y que se caracteriza por la obtención de ingresos, su administración o manejo y su erogación, lo cual tiende a la consecución de sus propios fines, ha sido denominada "actividad financiera del Estado", la cual ha sido tratada ampliamente por la doctrina y al efecto se transcriben algunas importantes conceptualizaciones que sobre ella se han realizado.

Giuliani Fonrouge; al respecto dice:

...El estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas - pecuniarios o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos y cuyo conjunto constituye la actividad financiera (62).

Por su parte el autor Manuel de Juano en su libro de Finanzas y Derecho Tributario señala:

...La actividad financiera es la acción que el Estado desarrolla a los efectos de procurarse los medios necesarios - que requieren los gastos públicos, para atender las necesidades colectivas y en general para la satisfacción de su propio fin.

Ello consiste en la utilización de los bienes que por posesión originaria están a disposición del Estado y en el reparto de las cargas públicas entre clases y generaciones de contribuyentes (63).

Cabe comentar respecto a la conceptualización antes transcrita, que el autor incurre en el error de limitar la actividad financiera a la explotación de sus recursos patrimoniales y a la imposición de tributos, puesto que como se señaló en la parte introductoria, existen otras fuentes que permiten al Estado el allegarse ingresos como son: los empréstitos, emisión de bonos, algunas operaciones relativas -- a la emisión de moneda, etc.

El autor de Derecho Financiero Español, José Juan Ferreiro Lapatza, al hablar de la Hacienda Pública, hace mención al concepto de la actividad financiera -

62 GIULIANI FONROUGE: Derecho Financiero; 3a. ed. Depalma, Buenos Aires, 1978, p. 3

63 MANUEL DE JUANO: Finanzas y Derecho Tributario; 2a. ed; Ediciones Molachino, Rosario, 1969, p. 44.

estatal:

La expresión Hacienda Pública hace referencia igualmente a la realidad humana. A los hombres. Pero se hace referencia a ellos en cuanto a que forman parte de una comunidad y en cuanto que desarrollan una actividad, pero no directamente, sino a través de unas entidades, el Estado, y los demás entes públicos, creados para y dirigidos al cumplimiento de determinadas finalidades (propias) de la comunidad como entidad distinta a sus miembros.

Para cumplir estos objetivos el Estado y demás entes públicos necesitan realizar una actividad, la actividad financiera consiste esencialmente en la obtención y utilización de unos medios escasos para posibilitar el logro de unos fines (64).

No sólo ha sido abordado el estudio de esta actividad por los tratadistas de Derecho Financiero, sino que también se han abocado a su estudio autores de Teoría del Estado, y ésto se debe a la importancia que reviste en la organización y estructuración del Estado; así, a continuación se transcribe lo que Hermann Heller ha dicho al respecto:

Especial interés presenta la consideración del poder del Estado como unidad de acción de carácter económico. En este particular la misma doctrina pura del Derecho admite una unidad del Estado no sólo ideal sino real, definiéndola, de modo harto suficiente, como "un complejo de órganos que se maneja en función mediante un fondo central que se alimenta de fuentes de ingresos reguladas jurídicamente" (Merkel, Allg Verwaltungsrecht p. 295) De hecho, representa el patrimonio del Estado, como patrimonio para un fin económico y "autónomo", siendo evidente que no es producida de un modo metafísico, sino por una pluralidad de hombres y que, de su parte, opera unilateralmente. Este patrimonio es autónomo, porque tiene que distinguirse económicamente del de los particulares. Las actividades económicas del poder del Estado se realizan inmediatamente en favor o a expensas de esta unidad patrimonial especial. Esta unidad económica tampoco puede ser imputada ni a los gobernantes ni a los súbditos pero es asimismo imposible esperarla de quienes la realizan (65).

Si bien, es evidente que este autor no especifica lo que es en sí la actividad financiera del Estado, por otro lado, es claro el reconocimiento del factor

64 FEDERICO FERREIRO LAPATZA: Curso de Derecho Financiero Español; 2a, ed. Madrid 1975 pp 19 y 20.

65 HERMANN HELLER: Teoría del Estado, 9a. reimpresión de la 1ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1983, p. 260.

económico que se encuentra presente en el Estado, es decir, el patrimonio con que éste cuenta y que está afectado a fin, lo que en esencia es la naturaleza de la actividad financiera estatal.

Este aspecto también ha sido abordado en la doctrina mexicana; así, el maestro Sergio Francisco de la Garza nos indica cual es al ámbito que abarca esta actividad:

La actividad financiera del Estado conoce pues, tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes) como por institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la explotación y administración de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas (66).

A nuestro juicio la división y especificación que realiza este tratadista es clara y precisa puesto que además de delimitar las etapas de la actividad, ejemplifica las diversas fuentes de donde pueden provenir los ingresos del Estado.

Otro autor mexicano, Jacinto Faya Viesca, en su libro de Finanzas Públicas, también hace mención a la Actividad Financiera del Estado, a la cual conceptúa de la siguiente manera:

La selección de objetivos socio-económicos, la obtención de los medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza y la administración o gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado que constituyen precisamente la actividad financiera (67).

De las anteriores transcripciones se puede desprender que existen cier-

66 SERGIO FCO. DE LA GARZA: Derecho Financiero Mexicano; 10 ed. Porrúa, México, --- 1981, p. 6.

67 JACINTO FAYA: Finanzas Públicas; 1a. ed, Porrúa, México, 1981, p. 10.

tas premisas que son inherentes a la actividad financiera y que la caracterizan:

1.- La existencia de tres momentos o etapas, que son la obtención, administración o gestión y gasto o inversión de los recursos del Estado.

2.- Que es una actividad instrumental para la consecución de los fines estatales, es decir, se encuentra encaminada a un objetivo que es el bien común.

3.- Que la obtención de los ingresos o recursos puede provenir tanto de la actividad privada del Estado, como pública (e incluso de actos híbridos en que actúa con ambas cualidades).

El desarrollo de la actividad financiera queda a cargo del Estado siendo de interés público y persigue la satisfacción de las necesidades colectivas y dentro de los parámetros que le marcan las disposiciones jurídicas, teniendo ciertas características como la obligatoriedad de los mandatos cuando actúa el Estado como ente de Derecho Público, así como la coacción que le permite exigir su cumplimiento en forma compulsiva, como lo es la potestad tributaria o la facultad de expropiación.

Otra particularidad de la actividad financiera es que debe determinarse el ingreso de acuerdo a la necesidad que debe satisfacer; esta actividad no debe ser lucreativa, ni debe buscarse el ahorro de los ingresos obtenidos en base a la función pública, ya que ello significaría que la exacción hecha al patrimonio de los particulares fue excesiva. (En el caso de las cargas tributarias).

El marco en que cada Estado desarrolla la actividad financiera es diferente de acuerdo a las funciones que se le atribuyen, determinadas por las necesidades que se pretende satisfaga dicho Estado. A este respecto se han señalado dos extremos, por un lado, el Estado liberal, cuyo consumo se reputa improductivo, que quita a los particulares riqueza que produciría en sus manos bienes materiales, por lo que sus funciones se restringían al desarrollo de sólo algunas actividades como la defensa exterior, la impartición de justicia y las relaciones internacionales.

También se ha denominado Estado policía o gendarme, que más bien debe -- dejar hacer y pasar a los particulares. El otro extremo es el Estado socialista o -- corporativista que busca satisfacer el mayor número de necesidades colectivas, e incluso algunas necesidades individuales. Por supuesto, existen posiciones intermedias las cuales se alejan más o menos de los dos extremos antes mencionados.

Si bien existe, tanto en la doctrina extranjera como en la nacional, una coincidencia en lo que se refiere al contenido de la Actividad Financiera del Estado ésta no ha ocurrido cuando se ha tratado de especificar su naturaleza. Así, los autores que han hecho referencia a ésta han destacado algún aspecto que han considerado que predomina en dicha actividad, aunque en ocasiones las clasificaciones se han hecho arbitrariamente, encasillando a los tratadistas según el criterio del clasificador. Sin embargo, la mayoría de los tratadistas y clasificadores no desdeñan que -- junto al aspecto predominante hay otras que también ejercen su influencia. Al agruparse se ha dado lugar a Teorías Económicas, Políticas, Sociológicas y Jurídicas, -- (o bien político - socialista, como las clasifica el autor español Ferreiro Lapatz) o bien señalando, que su naturaleza es de Consumo Producción, Circulación o Distribución o Reparto. (clasificación que adopta Manuel de Juano).

Por nuestra parte, afirmamos que la naturaleza de la Actividad Financiera, es decir, su esencia y característica, no puede ser de carácter jurídico pues -- este aspecto únicamente desempeña una función instrumental al fijar los parámetros -- y forma de realizar la actividad financiera del Estado.

La Actividad Financiera desde nuestro punto de vista es una Actividad -- preponderantemente económica, pues ésta se encuentra destinada a obtener ingresos -- y a efectuar gastos; sin embargo, existen otros aspectos que determinan y en ocasiones condicionan su desarrollo. Entre éstos cabe mencionar el Aspecto Político, Sociológico e incluso otros de menor importancia como Religioso, Climático, etc. Así es -- como lo han manifestado algunos autores que sostienen este criterio ecléctico, como Giuliani Fonrouge:

...ninguna doctrina está exenta de crítica por lo cual -- aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante (68).

El contenido de la Actividad Financiera del Estado no coincide con lo -- que tradicionalmente se conocía como Hacienda Pública que se conceptualizaba de la siguiente manera:

HACIENDA PUBLICA.- Conjunto de los bienes pertenecientes al Estado. //Organización oficial establecida para la administración de estos bienes (69).

En sentido general, significa el conjunto de bienes del -- Estado con su consiguiente administración (70).

Sin embargo, se puede decir que sí hay una coincidencia en cuanto a la -- materia que constituye su objeto, pues por la Hacienda Pública se entiende los bienes derechos y obligaciones cuyo titular es el Estado, así como su administración -- y su erogación. Así lo ha entendido el autor Richard A. Musgrave:

Al conjunto de problemas que se concentran en torno al -- proceso de ingreso - gasto del Estado se le denomina tradicionalmente hacienda pública (71).

Al contenido de la actividad financiera además de ser designado como Hacienda, también se le conoce como Finanzas, que pueden ser tanto Públicas como Privadas, la primera es desarrollada por el Estado y sus diferentes organismos y la segunda por los particulares (personas físicas y jurídicas colectivas).

El significado real de la palabra Finanzas se ha separado de su significado etimológico; respecto a éste al autor Manuel de Juano nos señala lo siguiente:

68 GIULIANI FONROUGE: Op. Cit., p. 11.

69 RAFAEL DE PINA: Diccionario de Derecho, 8a. ed, Ed. Porrúa.

70 MANUEL OSSORIO: Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Ed. --- Heliasta, Buenos Aires. 1978, p. 242.

71 RICHARD A. MUSGRAVE: Teoría de la Hacienda Pública (traducción del inglés por -- José María Lozano Irueste); 1a. reimpresión Ed. Aguilar, Madrid. 1969. p.22.

La palabra Finanzas, etimológicamente nos llega de la voz griega finos, la cual pasa al latín finis, que significa fin entendiéndose por tal el pago con que se concluyen los negocios jurídicos (72).

La actividad financiera del Estado o Finanzas Públicas tiene un contenido más amplio que el simple fin de los negocios jurídicos, ya que comprende todo lo relacionado a la obtención de ingresos y previa su correcta administración, su asignación tendiente a la consecución del bien común.

La actividad financiera del Estado, Hacienda Pública o Finanzas Públicas, cualquiera que sea el término que se adopte, ha sido estudiada en su contenido por diferentes disciplinas, de entre las cuales podemos destacar las siguientes: --- Ciencia de las Finanzas Públicas, Política Financiera y Derecho Financiero.

La Ciencia de las Finanzas Públicas investiga y estudia los diferentes recursos y medios de que se vale el Estado para obtener los bienes materiales e ingresos en general que le permitan cubrir las necesidades colectivas, conforme a los propios fines estatales. A continuación se transcribirán algunas definiciones y conceptos que sobre esta Ciencia han aportado diversos autores:

CIENCIAS DE LAS FINANZAS PUBLICAS.- "Es la ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición y el modo de empleo o utilización de los recursos o elementos económicos a través de los cuales el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento, o sea para la satisfacción de las -- necesidades públicas (73).

Esta definición cae en el error de incluir impropriamente como objeto de estudio de esta Ciencia a las normas jurídicas positivas, pues este aspecto corresponde estudiarlo al Derecho Financiero (del que nos ocuparemos posteriormente). Por otro lado también se menciona como parte de su objeto a los objetivos políticos, que en opinión de algunos autores pertenece su estudio a la Política Financiera.

72 MANUEL DE JUANO: Op. cit. p. 44.

73 ROSA MARIA LOPEZ DE FALCO: Estudio Monográfico de la autonomía y conceptualización del Derecho Financiero Público o Fiscal; 1ª ed., Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años, Tomo I, México, 1981, p.p. 280-304.

El autor argentino Giuliani Fonrouge separa apropiadamente las partes -- de la actividad financiera estatal de cuyo estudio se ocupa la Ciencia de las Finanzas Públicas:

"Hemos visto... que la actividad financiera tiene por finalidad hacer posible el cumplimiento de los objetivos del Estado, diferenciándose de la actividad privada por los fines y por los medios.

Por supuesto que aquélla es compleja e incluye aspectos políticos, económicos y jurídicos: de los tres primeros se ocupa la ciencia de las finanzas, del último, el derecho financiero...

(. . .)

La ciencia de las finanzas trataría de "los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación..." (74).

Manuel de Juano señala al efecto:

La ciencia de las finanzas o ciencia de la hacienda tiene ya otro rol específico. Ella debe investigar los medios que pueden aplicarse para la consecución de los fines estatales, según las condiciones particulares de cada país. Corresponde a la misma la consideración de los principios de repartición de los gastos públicos y las condiciones de aplicación. Ella estudia el punto de vista económico y el político de los --- hechos financieros, analiza las instituciones específicas, - al igual que las entradas y los gastos para determinar la mejor organización y el mejor funcionamiento con respecto al interés general, esto es, con el fin de asegurar la más provechosa adquisición y el empleo por los entes públicos... (75).

Como se puede apreciar esta ciencia estudia las fuentes y medios de donde el Estado puede obtener los medios económicos, financieros, así como la manera de observar su exacta aplicación a manera de llegar a la consecución de los fines que cada Estado en particular persigue. Los fines que tiene cada Estado, así como los --- aspectos políticos, sociológicos, religiosos, etc. que los determinan, son estudiados por una disciplina que ha sido separada por los doctrinarios de la Ciencia de --

74 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Op. cit., Tomo I., pp. 11 y 12.

75 MANUEL DE JUANO: Op. cit., Tomo I, pp. 46 y 47.

las Finanzas Públicas. Esta nueva rama se ha denominado Política Financiera, y sobre ella Giuliani Fonrouge afirma:

...la política financiera estudiaría los fines a perseguir y los medios para su obtención... (76).

El maestro Manuel de Juano, señala:

La política financiera indica los fines que la Hacienda Pública puede o debe alcanzar. De tal modo cabe concluir que, sin el conocimiento de las directivas políticas de la actividad financiera, el estudio de ésta carecería de sentido o determinación (77).

Corresponde así a esta disciplina el estudio, determinación, implementación e imposición de las directrices que debe seguir el Estado al desarrollar su actividad financiera, y que le permiten la consecución de los fines estatales, los cuales girarán alrededor de la obtención del bien común. Estos fines, así como los medios para su consecución varían de Estado a Estado, por lo cual, cada Política Financiera nacional diferirá de las demás.

Si bien, hasta ahora nos hemos encontrado ante una coincidencia casi total en los términos y contenidos de los diferentes aspectos abordados, esto no sucede en lo que al Derecho Financiero se refiere, puesto que aquí se nos presenta una gran confusión terminológica, y en ocasiones se le identifica con el Derecho Fiscal, Tributario e Impositivo, siendo que el primero presenta un contenido mucho más amplio que los últimos.

A continuación estudiaremos lo que se entiende por Derecho Financiero, lo cual nos permitirá también esclarecer lo que debe entenderse por los demás conceptos.

En sentido amplio se puede decir que el Derecho Financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, es decir, su objeto de estudio.

76 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Op. cit., Tomo I, p. 12.

77 MANUEL DE JUANO: Op. cit., Tomo I., p. 45.

dio se encuentra conformado por normas jurídicas (ya sean leyes, reglamentos, circulares) partiendo desde su formulación, ya sea por el Poder Ejecutivo o bien por el Poder Legislativo, en su procedimiento ordinario o por procedimientos especiales, -- como sucede con ciertas normas (V. gr. el presupuesto), así como su codificación, -- integración e interpretación. Estas normas jurídicas coinciden en cuanto a la materia que regulan, es decir, la percepción de los recursos materiales, administración o gestión y erogación de los mismos, así como las relaciones que emanan en su realización, tanto entre las propias instituciones públicas, como de éstas con los particulares e incluso entre los propios particulares.

Cabe ahora, como lo hemos hecho anteriormente, el transcribir las importantes definiciones y conceptos que sobre el Derecho Financiero han elaborado relevantes tratadistas y que servirán para reafirmar y completar el concepto dado por -- nosotros.

La definición del maestro Sergio Francisco de la Garza es la siguiente:

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos -- para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha autoridad se establece entre -- los diversos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado (78).

Ferreiro Lapatza señala:

La fórmula más sencilla de delimitar la rama del Derecho que estudia el aspecto jurídico de la Hacienda Pública consistirá de este modo, es decir que el Derecho Financiero estudia el conjunto de normas jurídicas que regula el Sector -- de la realidad que hemos encerrado en la expresión ((actividad financiera)) (79).

Giuliani Fonrouge nos dice:

78 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit. p. 15.

79 JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA: Op. cit., p. 33.

...el Derecho Financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en -- sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y -- contenido, como por su objeto, constituye disciplina inte--- grante del Derecho Público.

...el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus di- ferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina (80).

Por último, transcribiremos la extensa conceptualización que sobre el - Derecho Financiero realiza el autor Manuel de Juano:

El Derecho Financiero, finalmente, es por el contrario, - una ciencia jurídica, ya que estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico, es decir, considera las -- normas de derecho que un determinado Estado establece para la propia organización y actualidad financiera en los gastos y entradas, y por tanto, el ordenamiento jurídico de los diver- sos impuestos y tasas, etc, las normas relativas al crédito público, a la recaudación, etc.

El Derecho Financiero abarca así no sólo el estudio de las - normas que regulan la percepción de ingresos directos u ori- ginales (dominales) o indirectos o derivados (de tributos) - del Estado, sino también el crédito público, el presupuesto y en fin, toda la actividad financiera del Estado, acepta--- ción por su puesto más amplia que la del derecho tributario, circunscripto a todo lo referente a los tributos o sea los impuestos, las tasas, las contribuciones y los recursos para- fiscales. Por ello se define el derecho financiero; según -- hemos visto, como el ordenamiento tendiente a la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos requeridos en la - vida de los entes públicos. Tales medios, como dijimos, se - recaban por el Estado de dos fuentes: el patrimonio propio y la propia actividad; el patrimonio de otros (personas priva- das o personas públicas). Los primeros constituyen entradas originarias, a través del ejercicio de su actividad privada, los segundos (entradas derivadas) surgen del ejercicio de su capacidad de derecho público o poder de imposición. De ahí -- deriva la distinción fundamental entre ingresos del derecho privado o patrimonial e ingresos de derecho público, los --- cuales en el Estado moderno tienden a satisfacer la casi to- talidad de las necesidades financieras del Estado. Sucintamente podríamos decir que el derecho financiero, en-- traña la regulación jurídica de los hechos financieros. Las normas legislativas, reglamentarias y administrativas que --

rigen la adquisición, la administración y la inversión de -- las riquezas, requeridas por los entes políticos para satisfacer las necesidades públicas en su conjunto, constituyen -- pues el llamado derecho financiero, que aunque algunos lo -- identifican con el derecho tributario, impositivo o fiscal, tiene con respecto a éstos una mayor amplitud.

... Toda actividad humana conduce a la transmisión, extinción o adquisición de derechos y debe reglarse por normas jurídicas. Esas normas originan, a su vez, una serie de relaciones entre el contribuyente y el Estado. Esa estructura -- jurídica integra el Derecho Financiero en cuanto atañe a los dos sujetos de la relación tributaria y también al res -- to de las actividades que debe cumplir el Estado para la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines.

... Aparecen relaciones entre diversos órganos del Estado, entre el Estado y las personas a él vinculadas, y entre los contribuyentes entre sí (81).

La anterior transcripción es ejemplificativa de la amplitud del Derecho Financiero, pues éste comprende las normas relativas a la obtención de los ingresos del Estado, los cuales pueden provenir tanto de la explotación de los bienes que ---- constituyen su patrimonio o bien de las exacciones al patrimonio de los particula--- res, es decir, las cargas tributarias, así como los provenientes del crédito público aspectos monetarios, etc. la gestión, administración e inversión de los ingresos --- obtenidos y su aplicación o erogación. Esta gran amplitud ha provocado que ciertas - normas de este Derecho hayan sido agrupadas, dando lugar a diversas disciplinas o -- ramas que a continuación se conceptualizarán.

-DIVISIONES DEL DERECHO FINANCIERO-

El Derecho Financiero se ha dividido en Derecho Presupuestario, Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial, Derecho Monetario y Regulación Jurídica del Crédito --- Público, sin embargo, a nuestro juicio, estas dos últimas divisiones no han alcanzado el desarrollo necesario que permita el separar su contenido de las tres primeras, que serán las que a continuación estudiaremos; abordaremos primero el Derecho Patrimonial y Presupuestario, para dejar al final el Derecho Fiscal, que es la parte me--- dular de este punto.

81 MANUEL DE JUANO: Op. cit., Tomo I., P. 72.

A) DERECHO PATRIMONIAL:

Este se encuentra conformado por el conjunto de normas jurídicas que regulan la administración de todos los bienes del estado, es decir, todos los bienes, derechos y obligaciones cuyo titular es el Estado.

B) DERECHO PRESUPUESTARIO:

Este se constituye por el conjunto de normas jurídicas que estudian la aplicación, gastos, inversiones y en general las erogaciones que realiza el Estado.

Giuliani Fonrouge lo define acertadamente así:

El derecho presupuestario, entonces constituye una parte esencial del derecho financiero, poco desarrollado hasta el presente y que por las características especiales de la materia que se le sirve de objeto, ofrece aspectos singulares, - se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gastos públicos y de su control (82).

Por su parte el autor argentino Manuel de Juano lo define de la siguiente manera:

Derecho Presupuestario: Es el que abarca el estudio de la doctrina y de la legislación positiva sobre el presupuesto, sus bases constitucionales, la ley del presupuesto, las leyes complementarias, los decretos y resoluciones que permiten dictar el presupuesto con su doble acción de cálculo de recursos y de autorización de gastos, en sus diversas etapas, esto es, proyección, sanción, ejecución y control (83).

Esta definición cae en el error de incluir lo definido, sin embargo, tiene el acierto en distinguir con claridad que este Derecho se compone de normas de carácter constitucional, legislativo y administrativo, así como, el proceso para su formulación, determinado por las necesidades y en base a éstas los gastos a realizarse. Es decir, que tanto la formulación, aprobación, sanción, publicación y promulga.

82 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Op. cit., Tomo I., p. 33.

83 MANUEL DE JUANO: Op. cit., Tomo I., p. 79.

gación de las normas que regulan las erogaciones del Estado, así como, el control -- posterior durante su aplicación, constituyen la esencia de este Derecho.

C) DERECHO FISCAL:

Es en este punto, sin lugar a dudas donde se presentan mayores confusiones terminológicas, puesto que el Derecho Fiscal ha sido en ocasiones equiparado al Derecho Financiero, siendo el ámbito del primero más reducido que el del segundo, -- además de que guardan una relación de todo a la parte; por otro lado también ha sido usado como sinónimo del Derecho Tributario y del Derecho Impositivo, siendo que estos últimos forman parte del Derecho Fiscal.

Cabe señalar que estas confusiones se desprenden del significado que en las doctrinas y legislaciones nacionales se les ha dado estos conceptos.

En este inciso se delimitará lo que debe entenderse por Derecho Fiscal - Mexicano y para ello se hará un cuidadoso análisis de la doctrina extranjera y nacional, jurisprudencia y legislación nacional; baste ahora con apuntar que en México debe entenderse por Derecho Fiscal, el conjunto de normas jurídicas que regulan la - percepción de todos los ingresos del Estado, sin importar la fuente de donde provengan, las relaciones jurídicas que surgen en su obtención, así como el control en la aplicación de estas normas, y los ilícitos y sus respectivas sanciones, que nacen -- por los actos u omisiones contrarias a estas normas.

En la doctrina extranjera, se puede observar el caso del autor argentino Giuliani Fonrouge, que utiliza como sinónimos el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario, como se aprecia en la siguiente cita:

El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos. La terminología no es uniforme a su respecto. En tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación diritto

tributario, los alemanes prefieren derecho impositivo ----- (steuerrecht) a pesar de disponer del vocablo Abgaberecht -- que sería más adecuado técnicamente. Los autores franceses, por su parte se refieren al derecho fiscal (droit fiscal), - que es la denominación generalizada entre nosotros y que algunos autores objetan por entenderla referida a toda la actividad del Estado o fisco y no solamente a la de carácter tributario.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal sea la primera que mencionamos -derecho tributario- por su carácter genérico, pero no vemos inconveniente en continuar utilizando el popular derecho fiscal por estar en nuestras costumbres; que es la misma razón por la cual la doctrina alemana prescinde del vocablo técnicamente inobjetable, - para preferir el tradicional. Sin desconocer la importancia de la terminología en derecho, creemos que deben prevalecer los conceptos, y si éstos son claros no hay razón para hacer innovaciones, por lo menos con el exclusivismo que algunos -pretenden. Por lo demás, la expresión derecho fiscal ha adquirido resonancia internacional para corresponder al nombre de la disciplina en el derecho anglosajón -fiscal law- y la denominación de una prestigiosa institución: La Internacional Fiscal Association o Asociación de Droit Fiscal Internacional, que ha divulgado sus principios.

Es por tales circunstancias que en esta obra utilizaremos indistintamente las expresiones derecho fiscal y derecho tributario con significado análogo (84).

Este autor comete el error de identificar estos conceptos, atribuyéndole erróneamente un ámbito más reducido al Derecho Fiscal, pues al equipararlo con el -- Derecho Tributario deja fuera innumerables aspectos que corresponde tratarlos al Derecho Fiscal; por lo tanto son válidas las críticas que se hacen a esta analogía de conceptos.

De igual forma, aún cuando pretenda el autor justificar ésta en base a -- la costumbre, creemos nosotros que siempre resultará mejor ir en contra de las costumbres, en busca de la más apropiada utilización de los conceptos.

En el Derecho Mexicano no son equiparables estos términos de Derecho Fiscal y Derecho Tributario, ya que el segundo se encuentra incluido en el primero, así lo ha determinado el autor Giuliani Fonrouge quien nos dice:

...La codificación mejicana... organizó un cuerpo homogéneo de normas específicas de la tributación, consolidando -- el órgano jurisdiccional independiente -- el Tribunal Fiscal de la Federación encargado de resolver los conflictos fiscales. Cabe aclarar que en Méjico la expresión fiscal no es -- equivalente a tributario, ya que incluye otros aspectos de -- índole patrimonial que afectan a la administración pública -- (85).

El Derecho Fiscal se encuentra compuesto por leyes, reglamentos, circulares, etc, que regulan la percepción de los ingresos por parte del Estado, sin importar su naturaleza. Así lo ha señalado el tratadista Armando Porras y López:

En nuestro país la denominación más común es la de Derecho Fiscal, y por ello la preferimos, aunque también se emplea con mucha frecuencia la denominación "Legislación Fiscal", que consideramos menos propia, ya que ésta es la especie de aquél, el género. Se podría definir el Derecho Fiscal diciendo que es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco (86).

Sin embargo lo que debe entenderse por Derecho Fiscal no depende de las especulaciones doctrinales, ya que su contenido ha sido precisado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y por la Legislación de la materia, es -- decir, el Código Fiscal de la Federación; a continuación se transcribirá un considerando, parte de una resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, en que es abordado este aspecto:

CONSIDERANDO

CUARTO.- Ante todo conviene establecer lo siguiente: debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecunaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene -- en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa y organismo municipal.

Es decir lo que dá el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder

85 Ibid: p. 38.

86 ARMANDO PORRAS Y LOPEZ: Op. cit., p. 12.

público, y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de prestación adecuada, el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.

Otra cuestión más discutible, conectada con el primer problema que se acaba de plantear es la de definir si debe reputarse técnicamente como fiscal cualquier crédito activo del Estado, porque podría pretenderse que tan sólo las obligaciones tributarias y no las que se incluyen dentro de los ingresos originarios del Erario, son obligaciones fiscales.

Precisa establecer con claridad la distinción entre los créditos patrimoniales del Estado derivados de la aplicación de una Ley, de aquéllos que tienen su origen en un acuerdo bilateral de voluntades; las primeras son obligaciones ex lege y las segundas ex-contractu, en las primeras, de la Ley impersonalmente promulgada, emerge el crédito cuando un "hecho jurídico" previsto en la norma viene a determinar la condición para que aquélla se aplique, en tanto que en las segundas la Ley sólo titula la manifestación sinalagmática de voluntades, dejando que las dos partes convengan con la sola limitación del derecho y de la moral, las prestaciones que estimen adecuadas; además, en las primeras se encuentra subordinado al Estado, mientras que en las segundas el Estado y el sujeto pasivo aparecen en un plano de igualdad con idéntica categoría, sin ninguna relación jerárquica del primero sobre el segundo.

Se ha pretendido que sólo la primera clase de obligaciones públicas puede considerarse para los efectos del artículo 14 de esta Ley de Justicia Fiscal como integrante de la materia fiscal, en forma que se excluyan de la competencia de nuestro tribunal los créditos del segundo tipo, es decir, los ingresos originarios de la Federación.

No obstante, este Tribunal no ha encontrado en los antecedentes doctrinales, legislativos y jurisprudenciales de México, ningún apoyo para excluir del sector fiscal la actividad del Estado en su carácter de persona de derecho privado, por lo que cabe concluir que por razón de su materia entran en la concepción genérica del crédito fiscal empleado por el artículo 14 de la Ley, todos los créditos existentes en favor del Erario Federal (87).

Como se desprende del considerando transcrito debe reputarse como Fiscal cualquier ingreso que reciba el Estado, sin importar su procedencia, así lo serán tanto los derivados de su imperio como son los tributos y exacciones -- paratributarias, como los llamados precios o productos que son ingresos provenientes de la explotación de su propio patrimonio y de los que obtenga en su carácter de --

87 EXPEDIENTE: 10/32/937. RESOLUCION DEL PLENO DEL 16 DE NOVIEMBRE DE 1937: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis Sustentadas por el pleno del Tribunal durante los años 1937 a 1948; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1949. pp. 187 y sigs.

persona de derecho privado. Esta concepción del Derecho Fiscal se encuentra contemplada de igual forma en el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 19 de enero de 1968, y en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982 y en él se comprendían como ingresos debidos a las funciones públicas -- del Estado: a los impuestos, derechos y aprovechamientos, así como aquéllos que se -- debían al desarrollo de funciones no públicas y por la explotación de sus bienes --- patrimoniales; este tipo de ingresos se les denominó productos y se conceptualizaban de la siguiente manera:

ART. 2º.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas física y morales, para cubrir los gastos públicos.

ART. 3º.- Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un -- servicio.

ART. 5º.- Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos.

Por lo que se refiere a los productos, éstos eran definidos de la siguiente forma:

ART. 4º Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de -- sus funciones propias de derecho público o por la explota--- ción de sus bienes patrimoniales (88).

en lo que toca al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, y que se encuentra en vigor --- desde el 1º de enero de 1983, se comprenden de igual forma estos ingresos públicos - y privados que obtiene el Estado, aún cuando los conceptos que se señalan de ellos - han variado con respecto al instrumento anterior, denominándose a los ingresos tri--- butarios como contribuciones y agregándose en ellos a las aportaciones de seguridad

88 Artículos 2º, 3º, 4º y 5º: del Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982; Op. cit., p.p. 9 y 10.

social. A continuación se transcribirán los conceptos que al respecto señala el Código y que nos demuestran que es Fiscal cualquier ingreso que perciba el Estado.

ART. 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones I y III de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Derechos con las contribuciones establecidas en ley por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este artículo o presten los servicios señalados en la fracción III del mismo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

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

ART. 3º.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios --

que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, -- así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Como conclusión podemos afirmar que el Derecho Fiscal se encuentra compuesto por las normas legislativas y administrativas y las interpretaciones jurisprudenciales de ellas, que se refieren directa e indirectamente a la percepción de cualquier ingreso por parte del Estado, así como todas las relaciones que se susciten en torno a su obtención, ya sea entre el Estado y los particulares, entre los diversos órganos o dependencias del Estado e incluso entre los mismos particulares. Al hablar de que el Derecho Fiscal se relaciona íntimamente con los ingresos del Estado debe ser entendido ésto en sentido amplio puesto como se verá en el siguiente apartado de este capítulo puede surgir una relación jurídica fiscal, sin que el Estado reciba ingreso alguno, por ejemplo, el contribuyente deberá presentar declaración aún cuando no tenga base gravable, pero en este caso existe de cualquier forma una relación indirecta con el ingreso que percibiría el Estado.

Después de haber comprobado plenamente la incorrecta equiparación del -- Derecho Fiscal con el Tributario e Impositivo (que hacen algunos doctrinarios como -- el Lic. Margain Manautou quien después de señalar acertadamente que no deben usarse como sinónimos nos dice que para evitar mayores confusiones en su obra los usará --- con un significado análogo), (89) pasamos a dar en concepto de lo que es el Derecho Tributario y al efecto que se refieren directa o indirectamente a la percepción de -- cualquier ingreso por parte del Estado, así como todas las relaciones que se susciten en torno a su obtención, ya sea entre el Estado y los particulares, entre los -- diversos órganos o dependencias del Estado e incluso entre los mismos particulares.

La relación ingreso del Estado -Derecho Fiscal debe entenderse en sentido amplio pues habrá situaciones que no haya ingreso para el Estado pero si exista -- una relación fiscal, pero estará presente de cualquier forma la relación directa o -- indirecta a la posibilidad de obtención de un ingreso por parte del Estado.

Después de haber comprobado el ámbito del Derecho Fiscal, no nos queda --

89 Cfr. EMILIO MARGAIN MANAUTOU: Introducción. ..., Op. cit., p. 22.

sino criticar a aquéllos autores que lo han equiparado con alguna de sus partes como lo son los tributos a los impuestos, como lamentablemente lo hace el autor Emilio -- Margain Manautou quien después de acertadamente definir su campo de estudio señala:

Sin embargo y para evitar mayores confusiones, dado que -- en esta obra se verá exclusivamente tributario, se usarán -- como sinónimos: Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo (90).

La parte más importante del Derecho Fiscal, la constituyen las normas -- dedicadas a regular las exacciones que realiza el Estado sobre el patrimonio de las personas físicas y morales; públicas o privadas, así como ciertos organismos que dependen en forma directa o indirecta de él, a través del ejercicio de su poder de --- imperio, y las diversas relaciones que se suscitan por su nacimiento, aplicación, --- control, cumplimiento y en su caso por la falta de éste; a este conjunto de normas -- se le conoce como Derecho Tributario (en nuestra legislación como ya se vió se com-- pone por los impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social) y cuya parte -- más importante a su vez lo constituye el Derecho Impositivo que se forma por el conjunto de normas que se encargan de regular únicamente a uno de los tributos que son: los impuestos y que lamentablemente no se definen apropiadamente en nuestro Código -- Fiscal de la Federación vigente, pues se señala una definición por exclusión.

90 Ibid.

B) LA RELACION JURIDICA FISCAL

Una vez que se ha delimitado el ámbito del Derecho Fiscal, es necesario precisar el tipo de relaciones que en él se presenta, así como las obligaciones que de ellas se deriven, puesto que será el incumplimiento de estas últimas lo que determinará que se presente el ilícito fiscal.

Lamentablemente la confusión que existe en la determinación de la naturaleza y contenido del Derecho Fiscal, se ha extendido a diversos conceptos que lo integran; así, ha sido casi olvidado por los doctrinarios el estudio de la Relación Jurídica Fiscal, o bien se le ha confundido con la Relación Jurídica Tributaria, sucediendo lo mismo con la Obligación Fiscal, que ha sido de igual forma poco tratada, o bien, equiparada con la Obligación Tributaria, por lo que a continuación partiendo de la Relación Jurídica Fiscal se hará una distinción de estos conceptos.

En el Derecho Fiscal se presentan un sinfín de nexos, vínculos y relaciones, las cuales emanan y se regulan por disposiciones jurídicas y las cuales tienen como finalidad el objeto de este Derecho, es decir, que el Estado perciba un ingreso. Estas relaciones a que se hacía mención las podemos agrupar en la siguiente forma:

-Las relaciones que se establecen en el ámbito del propio Estado, es decir, aquéllas que se presentan entre los diversos poderes v.gr. Las que se presentan entre el poder ejecutivo y legislativo en el proceso de creación de una ley donde se prevea un impuesto, como puede ser la iniciativa, veto, promulgación, refrendo, etc.

-Las que surgen entre Federación, Estados y Municipios.

-Aquéllas que se presentan entre los organismos y dependencias de la Administración Pública, las cuales son generalmente internas y totalmente ajenas a los particulares.

-Las relaciones que surgen entre la Administración Pública y los particulares, o bien, con entidades en que la propia Administración Pública participa en su capital, dirección y administración. En este tipo de relaciones el Estado a través de la Administración Pública actúa bajo lo que se denomina "imperio", a manera de lograr exacciones en el patrimonio de los particulares o de sus propias dependencias.

-Las que se establecen por la explotación del patrimonio del Estado, ya sea que ésta la realicen por sí o por medio de la utilización de la figura de la concesión.

-Aquéllas relaciones que se establecen entre la Administración Pública con otras entidades o personas físicas, bajo la regulación del Derecho Privado.

Todas estas relaciones en estricto sentido son relaciones jurídicas fiscales, sin embargo algunas de ellas son sólo instrumentadoras o permiten la operatividad de la relación central del Derecho Fiscal, es decir la percepción de recursos patrimoniales por parte del Estado, por lo que, sin restarle importancia a las ---- demás, todas pueden ser resumidas, en el vínculo jurídico que establece Derechos y - Obligaciones al Estado y a sujetos de derecho privado u organismos descentralizados y empresas de participación estatal, apareciendo el primero como acreedor y los segundos como deudores; (puede existir esta relación a la inversa, pero siempre el --- punto de partida será el ingreso que percibe el Estado, v.gr. el pago en exceso de - un impuesto, en el cual se tiene un derecho de reembolso convirtiéndose en este caso el Estado en deudor del sujeto que efectuó el pago).

Así lo señala el autor mexicano de Derecho Financiero Sergio Francisco - de la Garza quien afirma:

La relación de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que -- tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A esas relaciones jurídicas que representa

tan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) - que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación -- de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en -- una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado, en su carácter de preceptor - de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquéllas que tiene como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de gastos - de ejecución.

Por otra parte, las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Como su enlace con las obligaciones sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales o tributarias según que tutelén obligaciones sustantivas tributarias o fiscales (91).

Ahora bien, el Estado puede guardar esta calidad de acreedor ya sea en - relaciones de carácter tributario o no tributario, en el primer caso podríamos mencionar los impuestos y en el segundo concesiones, explotación de su propio patrimonio, actos de derecho privado. Todas estas relaciones con sus consiguientes Derechos y obligaciones que contienen se encuentran englobadas en la Relación Jurídica Fiscal.

La relación Jurídica Fiscal, nace cuando el deudor se sitúa en los su- -- puestos abstractos que se encuentran en las disposiciones legales, tanto en aquéllas normas de derecho público en las que la ubicación en este presupuesto de hecho lo -- obliga a cumplir en forma ineludible con la prestación exigida en la misma, como el encuadramiento en los requisitos necesarios para obtener una concesión o bien que -- permita el contratar con el Estado bajo la regulación del Derecho Privado.

Como se desprende de lo anterior en las Relaciones Jurídicas Fiscales -- pueden participar como reguladoras de éstas diversas disposiciones de Derecho Público, de Derecho Privado e incluso la manifestación de la voluntad de las partes plasmada en convenios y contratos; así se reconocía expresamente en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, que ---- decía:

ARTICULO 1°:

Los impuestos, derechos y aprovechamientos se regularán - por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por este - Código y supletoriamente por el derecho común.

Los productos se regularán por las indicadas disposiciones o por lo que en su caso prevengan los contratos o concesiones respectivas (92).

En el actual Código, en vigor desde el 1° de enero de 1983, esta regulación de la materia fiscal, así como la supletoriedad del Derecho Común, se encuentran reguladas en dos artículos, en la forma siguiente:

ARTICULO 1°:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podría destinarse una contribución a un gasto público específico (93).

ARTICULO 5°, Segundo Párrafo:

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal (94)

Por otro lado, en el actual Código Fiscal de la Federación, ya no encontramos el señalamiento expreso referido a los productos en cuanto a la supletoriedad que operaría en base a las concesiones y contratos en caso de una laguna de las disposiciones fiscales, quizá la supresión se deba a lo obvio de la suplencia; sin embargo, consideramos que no habría salido sobrando el recalcarla.

92 CODIGO FISCAL Y SUS REFORMAS, Procuraduría Fiscal de la Federación, Tercera Subprocuraduría Fiscal, Unidad de Documentación y Compilación, México, 1979, p. 1.
93 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Sumario Fiscal, Themis, 1986, Artículo 1°;
94 Ibid, Artículo 5°.

Si bien, en la Relación Jurídica Fiscal se presentan una enorme cantidad de Derechos y Obligaciones, por su importancia se destaca la obligación a cargo del deudor del fisco de cumplir con la prestación que debe realizar y cuya finalidad es el incremento del patrimonio del Estado, sin restar a las demás obligaciones su carácter, sólo ésta ha sido designada genéricamente Obligación Fiscal.

Esta obligación, es una obligación generalmente de dar (excepcionalmente lo sería de "hacer") y puede consistir en la entrega de una cantidad de dinero o bien de cosas cuando se ha establecido que el pago deberá hacerse en especie.

El nacimiento de esta obligación se presenta cuando el deudor ejecuta o se sitúa en el presupuesto de hecho que se disponen en las leyes o bien el momento en que se determine en las concesiones o contratos.

Por lo tanto, encontramos en términos generales dos sujetos (pueden recaer obligaciones a cargo de terceros) un acreedor y un deudor. El acreedor será en sentido amplio el Fisco, y en sentido estricto el Fisco Federal, Local y Municipal (en ocasiones algunos organismos o dependencias estatales); por su parte el deudor será una persona física o moral privada u organismo público o empresas de participación estatal.

El objeto mediato de esta obligación es el pago que el deudor debe realizar y el inmediato son la cantidad específica de dinero o cosas que se entregará al Fisco.

Por lo que se refiere a la fuente de la obligación, ésta consiste en el acto, actividad o materia de la cual emana la entrada que percibirá el Fisco.

Así en conclusión se puede decir que esta obligación surge cuando se realiza el hecho generador que se adecúa a la hipótesis normativa abstracta que prevé una norma jurídica o acto jurídico convencional y por el cual ésta se concretiza. Así se encontró dispuesto en el artículo 17 del anterior Código Fiscal de la Federación, que en su primer párrafo señalaba:

ARTICULO 17.

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales (95)

Contrariamente a lo que se plasmaba en el anterior ordenamiento el Código Fiscal vigente reduce el campo de la Obligación Fiscal al aspecto de las contribuciones, lo cual a nuestro parecer resulta erróneo, ya que si en base a este ordenamiento se regulan los ingresos tanto tributarios como no tributarios, debería de igual forma, hablar de nacimiento de obligaciones fiscales y no simplemente tributarias, el artículo a que hacemos referencia a la letra dice:

ARTICULO 6°

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran (96).

Aquí, a nuestro juicio encontramos una falta de técnica legislativa, --- puesto que si bien todas las contribuciones se encuentran reguladas por leyes fiscales, no todas las leyes fiscales se refieren a las contribuciones.

La obligación fiscal al momento de liquidarse recibe la denominación de Crédito Fiscal, lo cual se encontraba dispuesto en el anterior Código Fiscal de la --- Federación, en su artículo 18:

ARTICULO 18

el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del --- plazo señalado en las disposiciones respectivas (97).

Por lo que se refiere al vigente Código Fiscal de la Federación, no existe la conceptualización anterior y sólo se dispone en el artículo 4° que tiene derecho a percibirlos:

95 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit, p. 30.

96 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Ip. cit. Artículo 6°.

97 CODIGO FISCAL Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 31.

ARTICULO 4°

Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir - el Estado o sus organismos descentralizados que provengan -- de contribuciones de aprovechamiento o de sus accesorios, in- cluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir y de sus servicios públicos o de los particulares, así como a los que las leyes les den ese carác- ter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena (98).

Aquí aparentemente quedan fuera de la enumeración los Productos, sin em- bargo el propio Código, les da el carácter de fiscal al preveerlos y regularlos.

A continuación se apuntarán algunos artículos del Código Fiscal de la -- Federación que permitirán completar la visión general que se está haciendo sobre la obligación fiscal líquida, es decir, el Crédito Fiscal:

Por lo que se refiere a la época de pago del Crédito Fiscal ésta se pre- vé en el artículo 6° que dice en su párrafo 4°:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del pla- zo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de dis- posición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos estableci- dos en la ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribucio- nes, los retenedores o las personas a quienes las leyes im- pongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más -- tardar el día 15 del mes de calendario inmediato posterior - al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días - siguientes al momento de causación (99).

Aquí se restringe el crédito fiscal a las contribuciones a diferencia -- de lo que sucedía en el ordenamiento anterior en el artículo 18.

Por lo que se refiere al pago éste puede prorrogarse, lo cual se encuen-

98 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 4°.

99 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 4°.

tra regulado en el artículo 66 que dice:

ARTICULO 66.

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta meses. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazo exigirán, se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en los que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de garantía en razón de que el contribuyente en los términos del reglamento de este Código tenga, en relación con el crédito, plena solvencia o su capacidad económica sea insuficiente.

Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía y amplie la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra y solicite su liquidación judicial.

III.- El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los quince días siguientes a aquél en que vence la parcialidad (100).

Por lo que se refiere a la extinción de la obligación fiscal, ésta puede ser por diferentes formas dependiendo de la fuente de que surja, así como la legislación que la regule.

Así, si su naturaleza es tributaria se extinguirá por: Pago, Condona---ción, Prescripción, Cancelación, Condenación, Compensación, Caducidad y muerte del contribuyente.

Si su esencia es una concesión terminará por : Rescisión, Falta de objeto de la concesión, revocación, caducidad, rescate, renuncia, quiebra del concesionario.

Si emana por convenciones reguladas por el Derecho Privado ésta terminará dependiendo del contrato y de las mismas estipulaciones.

Ahora pasaremos a realizar un estudio sobre la Relación Jurídica Tributaria y la Obligación Tributaria que como apuntábamos al principio de este inciso, a diferencia de lo que sucede con la Relación Jurídica Fiscal y la Obligación Fiscal son abundantemente tratadas constituyéndose en la parte medular de los tratados a su estudio. De igual forma se constituyen en la parte central de las disposiciones jurídicas fiscales, tanto cuantitativa como cualitativamente, ya que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado son por este concepto.

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

Cabe señalar que hemos conceptualizado a la Relación Jurídica Fiscal, -- como: el vínculo jurídico que establece Derechos y Obligaciones al Estado y a sujetos de derecho privado u organismos descentralizados y empresas de participación estatal, apareciendo el primero como acreedor y los segundos como deudores. Esta relación es el todo, lo general y por lo tanto incluye a otro tipo de relaciones jurídicas particulares o especiales, como es la Relación Jurídica Tributaria, la cual consiste en el nexo jurídico (emanado de una ley) que establece al Estado como acreedor y a los deudores que pueden ser entes privados, públicos o mixtos, derechos y obligaciones, que emanan del ejercicio por parte del primero del poder tributario, consistente en la facultad de exigir prestaciones en dinero o en especie (y en rarísimas ocasiones, en algunos países, en servicios).

» continuación señalaremos, algunos conceptos que sobre esta relación -- han sido formulados por los doctrinarios, así, el maestro Carlos M. Giuliani Fonrouge nos dice:

...la relación jurídica-tributaria está integrada por -- los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de éste,

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA 79

por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra (102).

Por su parte, el autor español José Juan Ferreiro Lapatza al efecto

la:

La relación jurídico-tributaria puede entenderse así como un conjunto de vínculos y relaciones que adquieren un significado unitario e independiente en función de una obligación tributaria real o posible, que asimismo cuando es real forma parte de este conjunto y de esta relación. El nombre de relación jurídica tributaria en sentido estricto se aplica doctrinalmente a tales conjuntos de vínculos jurídicos-tributarios (102).

Este aspecto también ha sido tratado en la doctrina nacional, de la cual podemos citar al maestro Emilio Margain quien dice:

...la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria (103).

Estas relaciones jurídicas han sido divididas en cuanto a su objeto, el cual puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar, en sustantivas, cuando -- son obligaciones de dar, y formales cuando son de hacer, no hacer o tolerar.

Generalmente se centra la atención de la Relación Jurídica Tributaria, - en las relaciones y consecuentes obligaciones sustantivas, es decir, el dinero o especies que percibirá el Estado como derivación del ejercicio del poder tributario, - sin embargo, existen otras relaciones que instrumentan a las otras (las formales), o bien son las únicas que se presentan en algunos casos en que no ha lugar al nacimiento de relaciones sustantivas, como puede ser el deber de presentar la declaración, - aunque se haya operado con pérdida y no haya lugar al pago del impuesto, o bien, --- cuando nos encontramos en presencia de la figura de la exención.

Adelantando lo que trataremos en el apartado posterior podemos decir que

102 JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA: Op. cit. p. 378.

103 EMILIO MARGAIN MANAUTOU, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO. Op. - cit. p. 304.

Las obligaciones surgidas en base a las relaciones jurídico-tributarias sustantivas - de las conoce como Obligaciones Tributarias que, como se venía diciendo, no son las únicas que se presentan en el ámbito tributario como lo reconoce el doctrinario español José Juan Ferreiro quien dice.

La obligación tributaria, entendida así en sentido estricto, no agota el número de vínculos y relaciones establecidas y reguladas por normas tributarias. Por el contrario, éstas establecen con el fin general de hacer efectivos los tributos, es decir, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos diferentes (104).

Por lo que se refiere a los sujetos de esta relación, a éstos, que se les conoce como Activo y Pasivo, que por ser coincidentes con los de la Obligación Tributaria los abordaremos al tratar ésta, lo que hacemos a continuación:

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

CONCEPTO: Es la exigencia establecida en la ley a cargo de ciertos sujetos denominados pasivos de contribuir con recursos económicos al sostenimiento del Estado (sujeto activo) y prestación de los servicios públicos. Es siempre una obligación de dar, ya sea dinero o excepcionalmente especies.

Siguiendo la práctica establecida a lo largo de este trabajo, mencionaremos algunas definiciones que sobre esta obligación han elaborado doctrinarios de la materia, así el escritor de Derecho Financiero Carlos M. Giuliani Fonrouge nos dice:

Como corolario de lo expuesto, podemos concretar al concepto de obligación tributaria, diciendo que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que activa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley (105).

104 JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA: Op. cit. p. 375.

105 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Op. cit. Tomo I, p. 352.

Por su parte el autor mexicano Emilio Margain Manautou, nos señala:

La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie (106).

La obligación tributaria, tiene naturaleza sustantiva y ésta no puede -- tener otra fuente que no sea la ley, es decir es una obligación ex-lege; lo ante--- rior no es una mera especulación doctrinal sino que se encuentra dispuesto en nues--- tro texto constitucional, en el artículo 31 en su fracción IV, que a la letra dice:

ARTICULO 31.- 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 (107)

De este artículo, además del carácter ex-lege de la obligación tributa--- ria, podemos desprender los sujetos de ésta, en primer lugar el Sujeto Activo, ---- atribuyéndoles esta calidad a la Federación, Estados o Municipios: El Sujeto Activo es aquél que tiene derecho a percibir las prestaciones pecuniarias determinadas en - las leyes como exacciones al patrimonio del sujeto pasivo o deudor del crédito fis--- cal, y en caso de que este último no cumpla voluntariamente, exigir que se realicen estos deberes en forma coactiva.

El Poder Tributario de que gozan la Federación y los Estados es íntegro puesto que además de ser sujetos titulares o activos del crédito, tanto la Federa--- ción como los Estados a través de sus poderes legislativos, emiten las leyes en que se preveen los presupuestos abstractos que al concretizarse dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo que se refiere a la Federación, ésta posee, según nuestra Consti--- tución, dos fuentes que pueden gravar, unas llamadas concurrentes y las otras exclu--- sivas. Las primeras se encuentran previstas en el artículo 73 fracción VII, que ---- dice:

106 EMILIO MARGAIN MANAUTOU; Introducción al Estudio del Derecho Tributario: Op. -- cit. p. 253.

107 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Op. cit. p. 42.

ARTICULO 73 El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (108).

A éstas se les llama concurrentes puesto que pueden ser gravadas tanto por la Federación como por los Estados, por oposición a las exclusivas que únicamente pueden ser gravadas por la Federación; estas se encuentran señaladas en el artículo 73 fracción XXIX, que dispone:

ARTICULO 73 El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1° Sobre el comercio exterior.
- 2° Sobre el aprovechamiento y explotación, de los recursos -- naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
- 3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados ---- directamente por la Federación, y
- 5° Especial sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción -- que la ley secundaria federal determine. Las legislativas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre -- energía eléctrica...(109).

Como se puede apreciar, la facultad de gravar estas fuentes corresponde únicamente a la Federación; sin embargo, de los rendimientos obtenidos participarán las entidades federativas y los Municipios, en el caso del impuesto a la energía --- eléctrica.

pero existen otras fuentes exclusivas que puede gravar la Federación, --

sin que exista una disposición que establezca una participación para los estados y los Municipios, éstas se encuentran en el artículo 117 Constitucional, en sus fracciones IV, V y VI, interpretadas a contrario sensu, así textualmente dicen:

ARTICULO 117 Los Estados no pueden en ningún caso:

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia (110).

En resumen, podemos decir que la Federación dispone de ciertas fuentes - que únicamente ella puede gravar (art 73 XXIX) y otras que pueden ser gravadas por ella, por los Estados, o reservados a Municipios, complementando ésto el artículo -- 124, puesto que la Federación sólo podrá gravar las fuentes que le hubieren sido --- reservadas, así, este precepto constitucional dispone:

ARTICULO 124.- Las facultades que no están expresamente - concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados (111).

Por su parte, las entidades federativas pueden gravar todas las fuentes necesarias, a manera de cubrir sus propios presupuestos, a excepción de las que ---- hubieren sido reservadas a la Federación.

Las entidades federativas pueden imponer algún tipo de contribuciones, - con la autorización del Congreso de la Unión, según lo prevé el artículo 118 de la - Constitución, en su fracción I.

110 Ibid, p. 106.

111 Ibid, p. 123.

ARTICULO 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de Tonelaje; ni otro alguno de -- puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (112).

Por otro lado, al existir fuentes concurrentes de tributación, ésto daba lugar a que se gravara dos veces a un sujeto pasivo, por lo cual se creó la ley de -- Coordinación Fiscal, cuyo objetivo fué el eliminar esta concurrencia afiliándose --- las entidades federativas mediante convenio de coordinación, para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; las entidades federativas renuncian a imponer los mismos impuestos que la Federación, a cambio de participar de los impuestos federales, mediante la distribución de los fondos que se establecen en esta misma ley, y si bien existe un debilitamiento del Sistema Federal, se constituye este sistema -- en un verdadero beneficio para los contribuyentes de los tributos.

Por su parte, los Municipios carecen de poder legislativo que determine los tributos que tienen derecho a percibir, así esta función es desempeñada por las legislativas locales, pero gozando de la administración de su patrimonio, según el -- artículo 115 II de la Constitución que dispone:

ARTICULO 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, -- popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Li---bre, conforme a las bases siguientes:

II.- Los municipios estarán investidos de personalidad -- jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley (113).

El día tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres, se publicó --- en el Diario Oficial de la Federación una reforma al artículo 115 Constitucional, -- reforma que determinó fuentes específicas cuyos rendimientos corresponderán a los -- municipios, es decir, no quedan al arbitrio de las legislaturas locales, sino que -- ya se encuentran fijadas en el texto constitucional, no siendo éstas las únicas --- puesto que es una determinación enunciativa más no limitativa, así esta fracción IV,

112 Ibid. p. 107.

113 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Op. cit. p. 102.

a la letra dice:

IV.- Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que los pertenecan así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado -- para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios -- públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con -- las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o -- subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, no de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingreso de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles (114).

La Ley de Coordinación Fiscal, establece algunos ingresos o porcentajes que percibirán los Municipios, existiendo también leyes de coordinación a nivel ---- local que detallan con mayor precisión otros ingresos que tienen derecho a gozar los Municipios.

En términos generales, únicamente pueden ser sujeto activo de la obligación tributaria la Federación, Estado y Municipios, sin embargo también pueden serlo

el Distrito Federal y Organismos Descentralizados.

El Sujeto Pasivo:

Es la persona física o moral nacional o extranjera que debe cumplir con la obligación de dar que se encuentra prevista en la ley, al situarse en la hipótesis abstracta que se dispone como génesis de dicha obligación. Pudiendo ser personas jurídicas colectivas privadas o públicas, al igual que entidades u organismos del sector público.

el sujeto pasivo se encontraba definido en el anterior Código Fiscal de la Federación, en su artículo 13, no habiendo en el vigente disposición igual o similar. Creemos que la definición que contenía el anterior Código es aceptable, y por ello a continuación la transcribimos:

ARTICULO 13.- Sujeto Pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, esta obligada al pago de una prestación de terminada al fisco federal.

también es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales (115).

Ahora bien, el sujeto deudor del tributo puede coincidir o no con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que la obligación de dar y entregar y cumplir con las prestaciones pecuniarias que establece la ley pueden recaer en sujetos diferentes a aquéllos que realizan el presupuesto de hecho, así lo ha reconocido el autor argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien dice:

La correlación existente entre tributo y obligación tributaria, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo

de la obligación tributaria (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); pero de ésto no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo (es decir, el contribuyente, según la terminología concurrente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de -- sujetos obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esa circunstancia, se suman a éste o activan parablemente a él o también pueden -- sustituirlo íntegramente (116).

Siguiendo el mismo orden de ideas, se presentan diversas responsabilidades como son: directa, solidaria, sustantiva y objetiva, aunque el Código Fiscal --- de la Federación anterior, al igual que el ordenamiento en vigor (art.26.) sólo distingue además de la directa a la solidaria, aún cuando se mencionan casos de responsabilidad substituta.

El artículo 31 IV sólo impone la obligación de contribuir a los mexicanos, sin que haya disposición constitucional laguna que extienda dicha obligación a los extranjeros, sin embargo, tanto en el Código Fiscal de la Federación, como otras leyes tributarias, los mencionan como sujetos de los mismos. Lo anterior se ha justificado en base a la condición de igualdad que en el artículo 1º de la Constitución les confiere a los extranjeros con los nacionales, por lo tanto, bajo derechos iguales deben corresponderles obligaciones similares.

Así, concluiremos este inciso con la acertada definición que sobre el -- sujeto pasivo ha formulado el autor Giuliani Fonrouge:

...sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero (117).

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace cuando se concretizan las situaciones ----

116 CARLOS M. GIULIANO FONROUGE. op. cit., Tomo I., p. 364.
117 Ibid; p. 366.

Jurídicas o de hecho que se prevén en la ley como hipótesis tributaria, así lo señala el actual Código Fiscal de la Federación que reproduce en el artículo 6° primer párrafo, al artículo 17 del anterior Código.

ARTICULO 6°.- Las contribuciones se causan conforme se -- realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran (118)

Si bien el sentido es igual, el anterior artículo era mucho más amplio -- pues se refería a la obligación fiscal, mientras que el texto actual reduce el ---- ámbito únicamente a las contribuciones, es decir, a los tributos solamente.

DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL

Según el autor Raúl Rodríguez Lobato la determinación de la Obligación -- Fiscal es:

...la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

. . .

...la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común -- acuerdo (119).

El actual Código Fiscal señala en materia de determinación lo siguiente:

ARTICULO 6° Tercer Párrafo:

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación (120).

118 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 6°.

119 RAUL RODRIGUEZ LOBATO: Derecho Fiscal; Colección: Textos Jurídicos Universitarios, México, 1983, p. 112.

120 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 6°.

Existen otras disposiciones que se refieren a la determinación, como los artículos 55 y 56 que se refieren a la determinación presuntiva.

Epoca de Pago

La época de pago debe estar determinada en la ley, y consiste en el momento o término en que debe entregarse al fisco la prestación pecuniaria objeto del tributo; el Código Fiscal, dispone al respecto en el artículo 6° párrafo 4° lo siguiente:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: (121).

Exigibilidad

La falta de cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación a su cargo, da lugar a que el sujeto pasivo pueda exigir su cumplimiento, lo anterior se encontraba previsto en el artículo 19 del anterior Código Fiscal de la Federación y aunque no existe una disposición análoga en el actual Código Fiscal, podemos decir que dicho precepto es perfectamente congruente con el Código vigente, así el citado artículo disponía:

La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible (122).

Si bien este artículo se refiere al crédito fiscal que, como hemos dicho es la obligación fiscal liquidada, no obsta para asimilarse a la obligación tributaria pues ésta es parte de aquélla.

121 Ibid, Artículo 4°.

122 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. p. 659.

EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La obligación tributaria, tiene una existencia fáctica determinada al cumplimiento de determinados fines o propósitos, que cuando se han cumplido o es imposible su cumplimiento debe extinguirse. El autor Emilio Margain Manautou, al hablar de la extinción de la obligación tributaria nos dice:

La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron o cuando la ley extingue o autoriza su extinción (123).

En el Código Fiscal de la Federación, encontraremos como formas de extinción de la obligación tributaria a el pago, la condonación, la cancelación, la compensación, la prescripción y la caducidad, las cuales comentaremos brevemente a continuación.

Estas formas no son limitativas puesto que existen o pueden existir diversas formas diferentes a las no previstas, como pueden serlo la muerte, las resoluciones de carácter judicial (ya sean emitidas por un tribunal o autoridad administrativa o judicial propiamente dicha) etc.

El Pago

En el Código Fiscal de la Federación no encontraremos una definición o conceptualización de la que debe entenderse por "pago" por lo cual estaremos a lo que dispone el Código Civil para el Distrito Federal para toda la República que en su artículo 2062 lo contempla de la siguiente manera:

ARTICULO 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido (124).

Como se puede apreciar, el pago es el cumplimiento ordinario de la obligación, en este caso de la obligación tributaria, por lo tanto es en términos gene--

123 EMILIO MARGAIN MANAUTOU, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Op. cit., p. 321.

124 CODIGO CIVIL: Op. cit., p. 367.

rales la entrega al sujeto activo por parte del pasivo la cantidad en efectivo o en especie según lo dispuesto en las normas legales referentes. Sin embargo, la entrega de los objetos adeudados, que es conocido como el pago de lo debido, no es el único pago que se presenta, puesto que pueden darse diferentes modalidades y efectos. Así, además del pago antes mencionado podemos hablar del pago liso y llano, pago de lo -- indebido, pagos definitivos y provisionales, pagos anticipados y pagos extemporáneos.

El pago liso y llano es aquél que realiza el sujeto pasivo o contribuyente sin manifestar ningún tipo de objeción o resistencia; éste se puede oponer al --- pago bajo protesta que se prevía en el anterior Código Fiscal en su artículo 25, --- disposición que ha desaparecido del Código en vigor. El citado precepto establecía - en su primer párrafo:

ARTICULO 25:

Podrá hacerse el pago de créditos fiscales "bajo protes-- ta" cuando la persona que los haga se proponga intentar re-- cursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la dispo-- sición o resolución a la que se dé cumplimiento (125).

La desaparición de la anterior disposición no quiere decir que al pagar-- se se pierda la posibilidad de ejercitar los medios de impugnación tendientes a in-- conformarse con el crédito que se ha cubierto y ha obtener la devolución de las pres-- taciones pecuniarias enteradas.

El Código Fiscal de la Federación, también prevé la posibilidad de que - se enteren al Fisco prestaciones no adeudadas, o en cantidad mayor a las debidas. -- A este pago se le denomina "pago de lo indebido", y en base al error en que se basa este pago existe el derecho por parte del contribuyente de exigir la devolución de - aquéllas prestaciones. Aquí, el hasta entonces deudor se convierte en acreedor del - Fisco, es decir en sujeto activo de esta obligación de devolución, y por lo tanto, - el sujeto pasivo es el Fisco. Este pago se encuentra previsto y regulado en el arti-- culo 22 del Código Fiscal de la Federación en vigor:

ARTICULO 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución - podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate de cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la prestación de la declaración (126).

Los demás párrafos de este artículo se refieren, a pagos de lo indebido causados por actos de autoridad, diferencias por error aritméticos, plazos para la devolución, intereses causados, límite a éstos y otros aspectos que regulan el pago de lo indebido y la devolución de lo enterado.

Otros pagos que se prevén son el llamado pago en garantía el cual se ha conceptualizado como aquél que realiza el sujeto pasivo para asegurar al Fisco el -- entero en caso de que se concreticen las situaciones abstractas previstas en la ley. Al efecto, se cree aceptada la crítica a la denominación, puesto que si aún no existe obligación no puede haber pago, lo que existe es un depósito en garantía (127).

Existen también pagos provisionales y definitivos; el primero se presenta al autodeterminar el sujeto pasivo la prestación a cubrirse, quedando ésta sujeta a revisión de la autoridad, mientras que en la segunda clase no existe la sujeción a la revisión, no obstante las facultades de comprobación que puede ejercer.

Como señalamos al hablar del pago de la obligación tributaria, éstos deben presentarse en la fecha o plazo indicados para ello (art. 6° párrafo 4° del Código Fiscal de la Federación), por lo que, el entero fuera de éstas significa que el -- pago sea extemporáneo, el cual puede ser espontáneo o mediante requerimiento, siendo los efectos de ambos totalmente distintos.

Ahora bien, el pago extemporáneo puede deberse a una prórroga concedida

126 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 22°.

127 Cfr. RAUL RODRIGUEZ LOBATO: Op. cit., p. 152.

por la autoridad; ésta se encuentra reglamentada, así como las causas que le dan por terminada en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, que se encuentra en vigor.

La Condonación

Esta figura que se establece en el Código Fiscal de la Federación guarda estrecha similitud con la figura de remisión de la deuda que se establece en el Derecho Civil. Esta condonación o perdón de la deuda puede referirse a contribuciones y a sus accesorios o a multas.

En lo que toca a la condonación de contribuciones y sus accesorios, debe haber una causa grave y se busca remediar o impedir un grave daño. Esta remisión --- debe ser a título general, y se encuentra prevista en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la federación:

ARTICULO 39:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter -- general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente el pago de -- contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferidos o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias (128).

Por lo que se refiere a la condonación de multas, es menester el men--- cionar que el anterior Código Fiscal de la Federación, en su artículo 31 diferenciaba dos tipos de condonaciones, la total y la parcial; por otro lado, el actual Código Fiscal en su artículo 74 no hace esta distinción, puesto que la condonación total se establecía cuando se demostraba que no se había cometido la infracción, por lo -- que resultaba incoherente solicitar la gracia de la remisión si se es inocente. Es -

así que el actual instrumento sólo prevé la condonación parcial, que se instrumenta en el mencionado artículo 74.

ARTICULO 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés Fiscal o se dispensa su garantía.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación (129).

Cabe destacar que la multa debe haber quedado firme, así como que la resolución a la solicitud de condonación no podrá impugnarse más que en el juicio de amparo.

La Cancelación

Esta consiste en la decisión discrecional del sujeto activo de la obligación tributaria de suplir una de las cuentas públicas que existen a su favor, en base a la insolvencia del sujeto pasivo y responsable, o en la incosteabilidad del cobro de la prestación a que tiene derecho. Sin embargo, ésta no es una causa de extinción en sentido estricto, puesto que como la misma disposición que lo prevee indica, la cancelación no libera al sujeto pasivo de su pago. Así, si este sujeto deudor cubriera la prestación, no podrá alegar pago de lo indebido; ésto quiere decir que propiamente la obligación tributaria se extinguirá por pago o por prescripción.

La cancelación se regula en el último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la federación que dice:

La cancelación de créditos fiscales, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago (130).

La Compensación.

La compensación es la forma de extinción de las obligaciones tributarias que se presenta cuando el sujeto pasivo y activo son deudores y acreedores recíprocamente, debiendo ser deudas líquidas y exigibles y que provengan de la misma contribución, o en su caso contrario que exista una previa autorealización de las autoridades fiscales; lo anterior se encuentra marcado en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación:

ARTICULO 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por lo cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de compensación.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Para los efectos de este Código se entenderá como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social (131).

La Prescripción.

La prescripción es la adquisición o pérdida de derechos por el sólo transcurso del tiempo, a la primera se le llama positiva y a la segunda negativa. --

130 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 146°

131 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 23°

En el Derecho Tributario existe como forma de extinción de las obligaciones de esta índole la prescripción, es decir, solamente se presenta la prescripción negativa. La prescripción puede operar en contra o a favor del Fisco, puesto que se puede presentar tanto en los créditos en que éste guarda el carácter de sujeto activo, como en los que su calidad es de sujeto pasivo, éste último en las obligaciones tributarias de reembolso.

El artículo 146 que regula la prescripción señalada que empieza a caber la prescripción a partir de la fecha en que pudo el pago ser legalmente exigido. Asimismo, se señala que cualquier gestión de cobro la interrumpe.

ARTICULO 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales (132).

De aquí, podemos resaltar el término de la prescripción que es de cinco años, que cuando han corrido sin interrupción alguna conformándose esta figura, puede usarse como excepción ante los actos de la autoridad, (pues de lo contrario se hablaría de una renuncia a la prescripción ganada), o bien solicitar la declaratoria de que el crédito ha prescrito.

Por otro lado, cabe señalar que el término de prescripción a favor del fisco, es de igual forma de cinco años que empiezan a correr desde que se efectuó el pago de lo indebido, interrumpiéndose por las mismas causas, es decir, la gestión de cobro o bien por el reconocimiento del crédito.

La Caducidad

La caducidad es diferente a la prescripción pues esta última extingue la deuda del fisco o de los contribuyentes por el sólo y simple hecho de que transcurra el tiempo, mientras que la caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad, también por el transcurso del tiempo, pero no necesariamente ello significa que el crédito se haya extinguido, es decir, la autoridad puede perder sus facultades -- para comprobar, determinar y sancionar un crédito tributario que se encuentra aún -- vivo.

Esta figura se encuentra detenidamente regulada en el artículo 67 del -- Código Fiscal de la Federación en vigor.

ARTICULO 67.- Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, --- así como para imponer sanciones por infracciones a dichas -- disposiciones se extinguen en el plazo de cinco años conta-- dos a partir del día siguiente a aquél en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se - tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades - se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquéllas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. - No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones - complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declara--- ción de esa misma contribución en el ejercicio.

II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule - por ejercicios a partir de que se causaron las contribucio-- nes cuando no exista la obligación de pagarlas mediante de-- claración.

III.- se hubiere cometido la infracción a las disposicio-- nes fiscales, pero si la infracción fuese de carácter conti-- nuado o continuado, el término correrá a partir del día si--- guiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en - el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabili-- dad, así como por los ejercicios en que no presente alguna - declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a par-- tir del día siguiente a aquél en que se debió haber presenta

do la declaración del ejercicio.

En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumados al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía de interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales (133).

C) EL ILICITO FISCAL.

El ilícito se presenta cuando se incumple con lo previsto en una norma jurídica, pudiendo ser ésta constitucional, legal, reglamentaria e incluso convencional, es decir, en este último caso el incumplimiento a lo pactado por las partes. La transgresión se produce por una conducta activa o pasiva, es por lo tanto un hacer lo que prohíbe la norma o en no hacer lo que esta dispone.

El ilícito se encuentra previsto en la misma norma, puesto que ella presupone un posible y eventual incumplimiento, estableciendo una reacción para el caso de que se actualice y concretice esta hipótesis normativa; esta consecuencia de que se habla es la sanción, y en dado caso que la norma no estableciera ésta, sería una norma jurídica incompleta.

El ilícito se ha dividido en primer término en dos grandes apartados, --- tomando en cuenta la parte del derecho donde se presentan, es decir, tanto el tipo -- de norma jurídica infringida, como sus consecuencias, así nos encontramos ante el -- ilícito civil y el ilícito penal.

El ilícito civil se caracteriza por su sanción correlativa, la cual busca el reestablecer las cosas a su estado original o más bien al estado que deberían guardar si no se hubiere presentado la violación. Caso típico de ésta es la indemnización y el cumplimiento forzoso.

Por otro lado el ilícito penal presenta una sanción cuya finalidad es -- diversa, puesto que persigue la represión y la intimidación por la conducta realizada, a manera de "escarmentar" y evitar que se presente en el medio social.

En la actualidad es cada vez más patente las innumerables divisiones en que se ha separado el ámbito de la Ciencia del Derecho; así tenemos junto a los ---- tradicionales Derecho Civil y Derecho Penal, al Derecho Constitucional, Administra-- tivo, Laboral, Financiero, Notarial, Registral, etc. Por lo que al contener cada --- una de estas ramas disposiciones que señalan las sanciones que se aplicarán a -----

quienes transgredan sus disposiciones, es lo que ha provocado que se hable de ilícitos Administrativos, Laborales, Financieros, etc.

Sin embargo, si se hace un estudio de las sanciones que se establecen -- en estas normas de tan supuesta diversa índole, se podrá descubrir que en términos generales todas ellas pueden ser equiparadas a las sanciones relativas a los ilícitos civiles y a los ilícitos penales, es decir, aquéllas que buscan el reestablecer una situación al estado que guardaría, si no se hubiera presentado la transgresión -- o bien aquéllas de fin represivo e intimidatorio.

Lo que caracteriza al ilícito es la violación o transgresión de la norma sin apreciar en un primero momento la intencionalidad en la conducta que la produce.

Como se mencionó en párrafos anteriores, en la actualidad se puede ---- hablar de ilícitos financieros, es decir, aquéllos que se presentan el incumplir con las obligaciones establecidas en las normas que regulan la obtención, manejo y erogación de los recursos del Estado, por lo que al comprender el Derecho Financiero al Derecho Sancionador Financiero, será de igual forma el todo que abarque a la parte, que en este caso será el Derecho Sancionador Fiscal (lo calificamos como Derecho Sancionador, para destacar el carácter específico de las normas que lo conforman, algunos autores lo denominan Derecho Penal Fiscal, por el momento baste con la denominación apuntada, puesto que aún no se ha abordado la naturaleza de los ilícitos que -- se presentan en esta rama del Derecho).

Por lo tanto, la parte del Derecho Fiscal que hemos denominado Derecho Sancionador Fiscal, lo podemos ~~conceptualizar~~ como el conjunto de leyes que establecen tanto la posibilidad de la violación, es decir, la hipótesis normativa, y la sanción específica que le corresponde, en otras palabras, establece los actos u omisiones que se calificarán como violatorios a las disposiciones fiscales y sus relativas sanciones.

Cabe el resaltar que este Derecho Sancionador se encuentra únicamente --

compuesto por disposiciones jurídicas formal y materialmente legislativas, es decir, por leyes, ésto por el principio de legalidad que impera en materia de sanciones el cual reafirmaremos al hablar de los principios que rigen la aplicación de sanciones fiscales.

Por consecuencia, el Derecho Sancionador Tributario será parte del Derecho Sancionador Fiscal, refiriéndose el primero únicamente a los ilícitos cometidos en la percepción por parte del Estado de ingresos derivados de la aplicación de --- tributos, ya sean estos impuestos, derechos o aportaciones de seguridad social y sus correspondientes accesorios.

El Derecho Sancionador Fiscal, se encuentra compuesto, por su amplitud - por una gran cantidad de sanciones de muy diversa índole, así como un lado comprende las sanciones privativas de libertad que corresponden a un delito, la rescisión en caso de una concesión, o bien la indemnización por el incumplimiento de un contrato privado celebrado por el Estado y un particular. Sin embargo, como ha sucedido en -- innumerables partes del Derecho Fiscal, éste ha sido equiparado con el Derecho Tributario, por lo que este aspecto sancionador no podía ser la excepción y pretende hablarse del Derecho "Penal" Fiscal únicamente cuando ha habido violaciones a las obligaciones materiales o formales de contenido tributario. Sin embargo, si bien su preminencia cuantitativa y cuatitativa es indudable, como puede apreciarse en el volumen de disposiciones que tratan sobre los tributos en el Código Fiscal de la Federación, no por ello deben descartarse y olvidarse que existe dentro del ámbito del --- Derecho Sancionador Fiscal otras diferentes y variadas clases de sanciones, que --- corresponden a otro tanto de ilícito.

EL ILICITO FISCAL EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el Código Fiscal de la Federación, encontramos perfectamente diferenciados dos tipos de ilícitos radicando la distinción tanto por su denominación, ---- regulación y sanciones, que son las infracciones y los delitos (siendo estos últimos la parte medular de este estudio). Las infracciones se encuentran previstas y reguladas en los artículo 70 a 91 y por su parte los delitos los encontramos en los artículos 92 a 115.

Terminología.

Cabe hacer un pequeño análisis respecto a la terminología que se utiliza en el Código Fiscal de la Federación.

Se designa bajo el término INFRACCION a aquellas violaciones y aplicación de sanciones, que se conocen y sancionan por parte de la Administración Pública, mientras que los DELITOS, son aquellas transgresiones cuyo conocimiento y aplicación de la sanción corresponde al Poder Judicial. Sin embargo, creemos que existe una deficiencia terminológica, puesto que el término infracción es genérico y por lo tanto comprende al delito, así se puede apreciar al analizar las siguientes definiciones de infracción:

INFRACCION: Transgresiones, quebrantamiento, violación, - incumplimiento de una ley, pacto o tratado (134).

INFRACCION: Acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumpliendo un compromiso contraído (135).

Esta idea, también es compartida por el tratadista argentino Carlos M. - Giuliani Fonrouge, quien señala este error al tratar el Código Fiscal de 1967, más - no obstante, esta consideración se aplica perfectamente al Código Fiscal de la ---- Federación vigente:

134 GUILLERMO CABANELLAS DE TORRES: Op. cit. p.161

135 RAFAEL DE PINA: Op. cit. p. 292.

El nuevo Código Fiscal de la Federación vigente en Méjico desde 1967 mantiene la división que contenía el artículo, -- entre infracciones (art. 35 a 42) y delitos (art. 43 a 79), que nosotros hallamos inconveniente por entender que la palabra "infracción" debe tener sentido genérico y comprender -- por lo tanto, las diversas categorías de ilicitud tributaria delictual o no. En materia de delitos es de aplicación supletoria el Código Penal, con lo cual aparece con mayor claridad la distinción entre infracciones penales e infracciones administrativas (136).

También este punto ha sido abordado en la doctrina mexicana y al respecto el autor de Derecho Financiero, Sergio Francisco de la Garza señala:

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

La terminología del Código Fiscal de la Federación tiene como inconveniente que usa el vocablo genérico para la especie (137).

Por lo que toca a las otras denominaciones asentadas, estas tienen la -- misma generalidad que el término infracción, aún cuando en ciertos textos legales -- se les ha utilizado, como en el artículo 73 XXI de la Constitución que dice:

ARTICULO 73.- En Congreso tiene facultad:

XXI.- Para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ello deban imponerse (138).

Por otro lado la clasificación y división utilizada por algunos autores que separan las infracciones en penales y administrativas nos parece incorrecta, -- puesto que su naturaleza intrínseca de ambas es penal, penal-fiscal, como se verá -- en el transcurso de este inciso.

Quizá una terminología adecuada sería la que permite separar y distinguir

136 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE. Op. cit., Tomo II, p. 599.

137 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit., p. 806.

138 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: Op. cit., p. 65.

estas infracciones según las características que las peculiarizan es decir, por --- quien las sanciona; así, tendríamos infracciones sancionadas por la administración e infracciones sancionadas por el poder judicial. Será esta terminología la que utilizaremos, por lo que cabe resaltar que las primeras son aquéllas que el Código Fiscal de la Federación señala como infracciones y las segundas como delitos.

DIFERENCIA ENTRE LOS ILICITOS QUE CONOCE LA ADMINISTRACION Y AQUELLOS QUE CONOCE EL PODER JUDICIAL

En primer lugar la distinción se ha pretendido encontrar estudiando su - naturaleza y al efecto se han agrupado a los doctrinarios según la posición que sostienen en las siguientes corrientes:

1.- TENDENCIA ADMINISTRATIVA.- Aquí se agrupan a aquéllos que sostienen que la naturaleza de estos ilícitos los sitúa en el Derecho Penal Administrativo, es decir, les atribuyen una naturaleza administrativa.

2.- TENDENCIA AUTONOMISTA.- Aquí se sostiene que su naturaleza y peculiaridades lo sitúan en una disciplina que debe ser autónoma e independiente de los --- demás que se ha denominado Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Fiscal.

3.- TENDENCIA DUALISTA.- Sus sustentadores afirman que existen ilícitos de naturaleza penal y también ilícitos de naturaleza penal-administrativa.

4.- TENDENCIA DE CONJUNCION.- En ésta firman que su naturaleza es fiscal o tributaria (en su caso) y que constituye una parte de éste.

5.- TENDENCIA PENALISTA.- Aquí se sostiene que los dos tipos de ilícitos tienen una esencia penal.

Esta es la posición más acorde a nuestra legislación e interpretaciones doctrinales, así lo señalan algunos autores como Sergio Francisco de la Garza quien

dice:

El otro grupo de doctrinas, a las que nosotros nos adherimos y las que creemos que inspiran al sistema jurídico mexicano, sostiene que no existe una diferencia de sustancia --- entre delito y contravención, y que las diferencias que --- existen son de accidente. Por tanto, se sostiene la unidad - intrínseca del ilícito fiscal administrativo y del penal (139).

De igual opinión se manifiesta el tratadista Abdón Hernández Esparza, -- quien afirma:

...no podemos encontrar fundamento de una diferencia ---- esencial entre delito y delito administrativo puesto que --- ambos están referidos al valor justicia y bien común, y como especies del género "injusto" pertenecen a la misma catego-- ria, por cuanto ambos son delitos y están afectados por ---- penas (140).

Esto también es reconocido por la doctrina extranjera como Ferreiro La-- patza quien dice:

Infracciones y sanciones penales e infracciones y sancio-- nes administrativas son, creemos, con una gran parte de la - doctrina, esencialmente, ontológicamente iguales. El legisla-- dor califica la conducta ilícita en ambos casos de igual for-- ma: de tal manera que la hace merecedora de una sanción pe-- nal, de una sanción que tiene como finalidad el castigo y la intimidación (141).

Nosotros por nuestra parte coincidimos con esta última tendencia, pero - al sostener una naturaleza esencial idéntica esto no permite utilizar este criterio para hacer una distinción entre ambos tipos de ilícitos, por lo que hay que atender al criterio que servirá para sustentar su diferencia, el cual será quien se encarga de conocer del ilícito e imponer la sanción, siendo éste el único aspecto que permitirá establecer una divergencia entre ambas. Así lo sostiene el autor José Juan ---- Ferreiro Lapatza quien señala:

139 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit., p. 803.

140 ABDON HERNANDEZ ESPARZA: El Delito de Defraudación Fiscal, Ed. Botas, México, - 1962. p. 26.

141 JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA: Op. cit., p. 486.

...diferencia entre sanciones e infracciones penales e -- infracciones y sanciones administrativas es, pues, puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción y la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas (142).

PRINCIPIOS QUE SE APLICAN AL ILICITO PREVISTO EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

la mayoría de los principios que señalamos a continuación se encuentran previstos en nuestro texto constitucional como garantías individuales y su estudio -- ya ha sido abordado en este trabajo al ocuparnos de las garantías individuales en la aplicación de sanciones; sin embargo, por su importancia conviene el recalcarlos -- ahora en el ámbito únicamente del ilícito previsto en el Código Fiscal de la Federación.

a) PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio se encuentra señalado en el aforismo latino "nullum ---- crimen et nulla poena sine lege", éste se encuentra previsto en nuestra Constitución Política, en el artículo 14 Constitucional, como también lo hacen otros textos constitucionales como el argentino en su artículo 18; por lo que toca al artículo de -- nuestra constitución, éste a la letra dice:

ARTICULO 14, Segundo Párrafo:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de -- sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el -- que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho (143).

La extensión de este principio la interpreta correctamente el maestro --

142 Ibid.

143 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: Op. cit., p. 16.

Sergio Francisco de la Garza quien nos dice:

El principio de legalidad, contenido en el artículo 14 de la Constitución Federal exige que tanto las hipótesis delictuosas o contravencionales, como las sanciones que les corresponden, deben estar establecidas en una ley que tenga esa naturaleza tanto formal como materialmente, es decir que tenga su origen en el Poder Legislativo y sea una norma que cree situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

El principio de legalidad "nullum crimen nulla poena sine lege", se aplica tanto a los delitos como a las contravenciones o infracciones simples.

La única excepción en el derecho Mexicano es en lo que concierne a las faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, que según el artículo 21 Constitucional pueden ser contenidos en los bandos de policía y buen gobierno expedidos por los Ayuntamientos y los cuales no tienen carácter formalmente legislativo (144).

Como conclusión a este punto podemos decir que tanto la norma que prevé el incumplimiento como la sanción que debe aplicarse al presentarse éste, deben estar contenidas en leyes, es decir, en disposiciones legales formal y materialmente legislativas, a excepción de aquéllas que sancionan faltas a reglamentos gubernativos y de policía cuya aplicación serán según el artículo 21 por la Administración.

Esta disposición contenida en el artículo 14 Constitucional, se encuentra relacionada con el artículo 73 XXI de la propia Constitución, y que señala la facultad del Congreso de la Unión para señalar los delitos y faltas contra la Federación y por lo tanto aquí se comprende a los ilícitos que se prevén en el Código Fiscal.

b) PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Este principio se encuentra previsto en los textos constitucionales de los diferentes países y por lo que se refiere a nuestra Constitución éste se encuentra previsto en el artículo 14 Constitucional en su primer párrafo que dice:

ARTICULO 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (145).

144 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit., p. 789.

145 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: Op. cit., p. 16.

Esta disposición en el ámbito del Derecho Sancionador Fiscal significa - la limitante para las autoridades administrativas y judiciales para aplicar sanciones o hechos acontecidos antes de la entrada en vigor de una ley o bien castigarla - con mayor severidad aplicando una ley posterior a la vigente en el momento de la comisión del ilícito, es decir, causándole un perjuicio directo al transgresor.

Sin embargo, la situación opuesta, o sea, la aplicación de una sanción - menor o bien la de dejar sin sanción un hecho mediante la aplicación de una ley posterior, principio clásico del Derecho Penal Común, es perfectamente aplicable en el ámbito del Derecho Sancionador Fiscal, siendo así reconocido tanto por los tribunales, como el Tribunal Fiscal de la Federación, así como por la doctrina nacional y - extranjera; así la tratadista argentina Elena D. Fernández de la Puente señala:

En relación al principio de irretroactividad de la ley -- penal tributaria, es necesario aclarar que el mismo se refiere únicamente a aquellas situaciones en que la ley posterior a la conducta infraccional acarree consecuencias más gravosas para el imputado, ya sea porque sanciona conductas que - antes no se encontraban incriminadas, porque aumenta las -- penas aplicables a una determinada infracción o bien porque torna más desfavorable la situación del responsable.

El problema se plantea cuando se trata de la aplicación -- retroactiva de leyes penales más benignas (artículo 2° del - Código Penal), y en este sentido gran parte de la doctrina - se inclina por admitir la aplicación de este principio de derecho penal común a la materia penal tributaria, entendiéndose que la irretroactividad de la ley tiene como fundamento la protección del imputado, por lo que no existiría impedimento alguno en aplicar retroactivamente leyes que lo beneficien, ya sea por la reducción de la pena, por la desincriminalización del acto y por cualquier otra circunstancia que favorezca de alguna forma, la situación relativa del imputado (146).

Otro punto que es clásico en el Derecho Penal Común y que es perfectamente aplicable en el ámbito del Derecho Sancionador Fiscal, es aquél que se resume - en el aforismo INDUBIO PRO REO, es decir, que en caso de que se presente alguna duda sobre las circunstancias de la comisión del ilícito, o bien, sobre la sanción que le corresponde, debe estarse a la solución más favorable para el imputado.

C) PRINCIPIO DE EXACTA APLICACION DE LA LEY.

Este principio se encuentra previsto en el artículo 14 Constitucional -- en su párrafo tercero que a la letra dice:

en los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata (147).

Este principio fue abordado con anterioridad al tratar de las garantías individuales en la aplicación de sanciones, por lo que solamente hay que resaltar -- que se refiere a la tipicidad, es decir, que los actos u omisiones coincidan con la hipótesis que se prevé en la ley.

De igual forma cabe volver a comentar nuevamente que este principio ---- -garantía individual- se extiende no solamente a los llamados delitos fiscales, sino también a las infracciones y contravenciones (en estrictu sensu); como lo reconoce el maestro de la Garza, quien dice:

En realidad se trata del mismo principio de legalidad. Es aplicable también en materia de infracciones administrativas o fiscales, y no sólo en materia de delitos fiscales o de otra naturaleza (148).

Este principio se encuentra reforzado por la disposición que contiene el Código Fiscal de la Federación, respecto a la aplicación estricta en el artículo 5° que dice:

ARTICULO 5°.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a -- las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa (149).

147 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: Op. cit. p. 16.

148 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit., p. 794.

149 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit., Artículo 5°.

D) PRINCIPIO DE AUDIENCIA

Se encuentra previsto en el artículo 14 Constitucional, en el párrafo -- que dice:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de - sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho - (150).

Este principio fué abordado ampliamente en el apartado en que se trata-- ron las garantías individuales, por lo que remitimos a los expuestos en ese aparta-- do, y sólo cabe ahora señalar que este principio garantía, consiste en darle la ---- oportunidad al imputado, ya sea de un delito o una infracción estricto sensu, de de-- fenderse y combatir la resolución en que se le aplica la sanción, antes de que ésta haya quedado firme, debiendo cumplirse con los requisitos que establecen las dispo-- siciones adjetivas para ello.

E) PRINCIPIO DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

Este principio lo encontramos en el artículo 16 de nuestra Constitución que dice:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domici-- lio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento --- escrito de la autoridad competente, que funde y motive la -- causa legal del procedimiento (151).

aquí, al igual que en el punto anterior, dado el vasto estudio que sobre este principio garantía se realizó en el apartado relativo a las garantías individua-- les en la aplicación de sanciones, remitimos a éste, únicamente señalando la obliga-- ción de cumplir con esta garantía de fundamentación y motivación en la aplicación de

Sanciones en el ámbito de los ilícitos previstos en el Código Fiscal de la Federa---
ción.

F) PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

En este aforismo latino se contiene el principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, y a su vez lo prevé nuestra Constitución ---- Política en el artículo 23, que a la letra dice:

ARTICULO 23.- Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el -- mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la ins-- tancia (152).

En el ámbito del Derecho Sancionador Fiscal, este principio reviste una gran importancia, puesto que nos encontramos con que una misma conducta, ya sea un - acto o bien una omisión, pueden estar tipificadas y sancionadas, tanto como infrac-- ciones estrictu sensu y como delitos, es decir, pueden conocer de ellas tanto la --- Administración Pública como el Poder Judicial; esta situación ha provocado un encona do debate entre la postura que encuentra una justificación para ello y por lo tanto argumentan su legalidad y por otro lado, aquéllos que sostienen la violación a este principio constitucional.

Antes de pasar a analizar estas posturas, cabe el indicar que esta dua-- lidad de procedimientos, se prevé en el propio Código Fiscal de la Federación en el artículo 70, que dice:

ARTICULO 70.- La aplicación de las multas, por infraccio-- nes a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan - las autoridades fiscales cuando se incurra en responsabili-- dad penal (153).

Por lo que se refiere a nuestros tribunales tanto judiciales como administrativos, éstos se han inclinado por sostener la legalidad y procedencia de la dualidad de procedimientos y sanciones autónomas.

A continuación transcribiremos algunas consideraciones que realiza el autor Miguel Angel García Domínguez respecto a la justificación de ambos procedimientos:

Los ilícitos mixtos o ambivalentes se justifican porque - dada su gravedad se considera necesario que sean sancionados con pena privativa de libertad, y ésta sólo puede ser impuesta por un Juez; se mide la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena; pero para que la lesión del bien jurídicamente titulado no se agrave por la normal dilación del juicio penal, se ha considerado necesario que la obtención de la reparación de los daños y perjuicios y el pago de la pena económica se dejen en manos de la Administración Fiscal (154).

Así, este autor justifica la dualidad de procedimientos y sanciones en base a la distinta finalidad de ambos.

Ahora bien, por otro lado tenemos la posición que manifiesta la flagrante violación al precepto constitucional, posición que nosotros aceptamos y compartimos con otros autores como Sergio Francisco de la Garza y la Licenciada Margarita Lomelí Cerezo, puesto que consideramos que la dualidad puede traer consecuencias ilógicas, como que al seguir los medios de impugnación se me condene en uno sólo de los procedimientos y se me absuelva en el otro, así pues, independientemente de la conveniencia de separar las sanciones indemnizatorias de las represivas privativas de libertad, no se puede justificar como erróneamente lo han hecho nuestros tribunales esta práctica conculcatoria de las garantías individuales.

Siendo la determinación de la calidad de infracción, es decir, el considerarla como contravención en estricto sensu o bien como delito de una decisión de política legislativa, puede perfectamente evitarse la violación a la garantía constitucional implementando un sistema que permita el cumplir las finalidades y ven-

154 MIGUEL ANGEL GARCÍA DOMÍNGUEZ, Teoría de la Infracción Fiscal, Ed. Cárdenas, -- ed. 1a. México, 1982, p. 35.

tajas que hubiera podido tener el dualismo de procedimientos y sanciones, y no tratando de justificarlo mediante posiciones que pretenden obviar la violación señalando que el Tribunal Fiscal no juzga, puesto que sólo determina la eficacia de los --- actos.

G) PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DE LA SANCION.

Este principio radica en la aplicación de la sanción a la persona que cometió el ilícito, éste es un principio de derecho penal, que es aplicable en términos generales en materia sancionadora fiscal, y este principio contiene algunas --- excepciones en lo referente a sujetos pasivos por deuda ajena, sucesores, representantes legales y mandatarios, personas jurídico colectivas y responsabilidades por --- actos de empleados y dependientes.

CAPITULO III EL DELITO FISCAL.

CONCEPTO DE DELITO
FISCAL

El Código Fiscal de la Federación vigente en el Título IV se refiere a las Infracciones y Delitos Fiscales, y en particular se trata a estos delitos en el Capítulo II de este título, que comprende los artículos 92 a 115.

Sin embargo, a lo largo de estos preceptos no encontramos ninguna definición o concepto sobre los Delitos Fiscales, por lo tanto para dar una idea sobre éstos habrá que recordar:

1.- La naturaleza del delito fiscal es penal y por lo tanto su regulación corresponde a normas que conforman este Derecho, es decir, el Derecho Penal y su conocimiento y en su caso sanción le corresponde al Poder Judicial.

2.- El Derecho Fiscal se compone por el conjunto de normas jurídicas que establecen las fuentes e implementan los medios para recaudar los ingresos que corresponden al Estado para su sostenimiento y cumplimiento de las funciones que le competen.

Por lo tanto, el Derecho Sancionador Fiscal, será una mezcla de los puntos anteriores; así, el delito fiscal, corresponderá a aquéllos casos que el legislador ha establecido como atentatorios al derecho de que es titular el Estado que consiste en percibir determinados ingresos, por lo que tocará juzgarlos en tribunales formal y materialmente judiciales.

Dogmáticamente podríamos conceptualizar al delito fiscal como un acto humano, típico, antijurídico y culpable, sancionado por el Poder Judicial con una pena, por atentar contra el derecho del Estado para percibir los ingresos que le corresponde.

Ahora bien, en vista de la naturaleza que guarda el Delito Fiscal, se puede tener una definición jurídico-positiva, puesto que se es aplicable aquélla

que nos brinda el Código Penal en materia común para el Distrito Federal y Federal - para toda la República, que en su artículo 7, nos dice:

ARTICULO 7°

Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales (155).

Siendo, las leyes que sancionan los delitos fiscales de naturaleza penal, es evidente que se aplica el concepto transcrito al delito fiscal, y a mayor claridad se puede decir que el delito fiscal -parafraseando el artículo- es el acto u omisión que sancionan las leyes penales fiscales.

REQUISITOS PARA PROCEDER PENALMENTE EN LOS
DELITOS FISCALES.

Estos requisitos se encuentran previstos explícitamente en el artículo 92 del vigente Código Fiscal de la Federación, los cuales trataremos a continuación:

A) FORMAS DE INICIAR EL PROCEDIMIENTO PENAL.

1.- POR QUERELLA.

La querella es la facultad que se concede al ofendido por un delito para acudir a las autoridades competentes, a manera de que el ilícito sea perseguido y -- en su caso detener el seguimiento otorgando el perdón al infractor.

El Código Fiscal de la Federación establece que algunos de los delitos -- en él consignados, inician el procedimiento penal, a través de la formulación de -- querella por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; ésto queda señalado en la fracción I del artículo 92 que dice:

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

I.- Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 (156).

Estos delitos a que hace mención esta fracción son respectivamente los -- siguientes: Equiparación al contrabando; Defraudación Fiscal; Equiparación a la -- Defraudación Fiscal; Delitos referentes al Registro Federal de Contribuyentes: Omisión de Declaraciones y duplicidad y destrucción de contabilidades; Delitos de Depositarios e Interventores y Visitas y Embargos sin mandamiento de la autoridad competente.

Estos delitos de querella son los mismos que preveía el anterior Código

Fiscal de la Federación en su artículo 43, con la sola variante que se preveía en el párrafo tercero de dicho precepto que se refería al delito equiparable al contrabando y que decía:

El requisito a que se refiere el párrafo anterior en los casos de las fracciones I, II y III del artículo 51 sólo --- será necesario si se trata de comerciantes establecidos e --- inscritos en el Registro Federal de Causantes (157).

Sin embargo, el citado párrafo, antes transcrito fué suprimido por la ley que reformó y adicionó diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 1977, entrando en vigor el 1° de enero de 1978, quedando el texto reformado casi en los mismos términos del precepto actual.

Esta facultad de iniciar el procedimiento penal, se encuentra reservada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero dentro de ella según la distribución de competencias que se establece en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el artículo 9° fracción III, su ejercicio le corresponde al Procurador Fiscal de la Federación.

Existen algunos autores que critican severamente este procedimiento plasmado en el Código Fiscal de la Federación, así el autor Manuel Rivera Silva expone sus razones:

a) Porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una Secretaría de Estado y no un particular o persona moral, siendo así imposible que haga uso de la querrela. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público maneja bienes que no pertenecen a un particular, sino a la Nación;

b) Porque si los delitos a que se refiere el inciso I, -- se persiguen por querrela, admitirían perdón, extinguiéndose la acción procesal penal y la ley fiscal consagra el desistimiento, instituto del todo diverso;

c) Porque el Ministerio Público no podría iniciar el procedimiento sin la querrela, circunstancia divorciada de las situaciones de facto en las que casi siempre el Ministerio -

Público principia a actuar sin la previa (como lo exige la ley al establecer "previamente"), querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo lógico y jurídico sería -- que por medio de la denuncia hecho por cualquier sujeto ante el Ministerio Público, éste pudiera actuar desde luego y no consignar en la ley un "previamente", que sólo confunde (158).

Para analizar esta crítica, es preciso el dividirla en dos:

1) En primer lugar, se señalan diversos aspectos que la divorcian de la querrela establecida en el Derecho Penal Común, pero esto no quiere decir que pierda por ello su naturaleza especial, es decir, que señala el punto de partida para iniciar el procedimiento penal convirtiendo a estos delitos en delitos de petición de parte, que en este caso será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que si --- representa al ofendido que es el Estado en general y por lo tanto, la población que lo integra. En conclusión, que la querrela en materia delictual fiscal presente --- otras características no la hacen convertida en un error, puesto tanto ésta como --- otros elementos objetivos y subjetivos de los delitos fiscales presentan características particulares, más no por ello pierden su naturaleza por tener un tratamiento --- diverso.

2) La segunda parte de la crítica es aquélla que se refiere a la problemática práctica que provoca esta figura de la querrela. Al respecto nosotros creemos que deberían de desaparecer los delitos fiscales de querrela o bien establecer criterios que limitaran la discrecionalidad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su ejercicio, puesto que puede presentarse que en casos exactamente iguales en uno formule la autoridad la querrela, mientras que en el otro no, así, preferiblemente debía de suprimirse la querrela, siendo perseguibles de oficio todas las situaciones que el legislador señale como delito fiscal.

2.- POR DENUNCIA:

Esta se encuentra prevista en el mismo artículo 92 en el párrafo que ---

dice:

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal (159).

Este párrafo no tiene precedente en las codificaciones precedentes.

Estos delitos perseguibles de oficio son: la destrucción de sellos, aparatos de control o marcas oficiales colocados con fines fiscales, máquinas registradoras, encubrimientos, etc.

La denuncia puede ser, por lo tanto, hecho por cualquier persona que --- tenga conocimiento del hecho delictuoso, aún cuando no se precisa esta situación en el párrafo transcrito del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, Más sin -- embargo, si se establece una obligación a cargo de las autoridades fiscales de denunciar los actos constitutivos de un delito de oficio, de que tuvieran conocimiento, - por lo tanto, esta obligación se prevé en una norma jurídica incompleta, puesto que no incluye una sanción a la misma, en este artículo 93 que la dispone:

ARTICULO 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conoci--- miento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que proceda, apartándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado (160).

B) DECLARATORIA DE PERJUICIO REAL O POSIBLE:

Este requisito se encuentra previsto en la fracción II del artículo 92 - del Código Fiscal de la Federación que dice:

ARTICULO 92.- Para proceder penalmente por los delitos -- fiscales previsto en este capítulo, sería necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

159 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 92.

160 IBID. Artículo 93.

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo su---
sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y
115 (161).

El artículo 102 se refiere al Delito de Contrabando, mientras que el ---
artículo 115 tipifica el robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado. En el -
anterior Código Fiscal de la Federación, en su texto original esta declaratoria de -
perjuicio se extendía como necesaria a todos los delitos, y no siendo hasta las re--
formas de 1977 que se restringe únicamente al contrabando y su encubrimiento, por --
lo que resulta una innovación de la codificación vigente, el suprimirla para el en--
cubrimiento y extenderla al apoderamiento de mercancías del recinto fiscal o fisca--
lizado.

El perjuicio real o posible debe sufrirlo el Fisco Federal; en sí, se --
está ante dos hipótesis diversas puesto que en la primera hay una situación fáctica
consumada, mientras que en la segunda es una mera especulación. Aquí, estamos en pre
sencia de otra facultad discrecional que se ha otorgado a la Secretaría de Hacienda
y Crédito Público, puesto que quedará a su juicio el señalar si hay perjuicio o si -
pudo haberlo, al igual que en la fracción anterior sostenemos que debe eliminarse --
las facultades discrecionales que pueden acarrear arbitrariedades o bien reglamentar
se para evitarlas.

C) DECLARATORIAS EN MATERIA DE CONTRABANDO:

Esta se prevé en el artículo 92 fracción III, que dice:

ARTICULO 92.- Para proceder penalmente por los delitos --
fiscales previstos en este capítulo, será necesario que pre-
viamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los ---
casos de contrabando de mercancías por las que no deban ----

pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido (162).

En esta fracción, se prevé una declaratoria diferente a la prevista en la anterior puesto que en aquélla se requiere si declare un perjuicio real o posible, mientras que en este supuesto se está ante un caso de contrabando, en que las mercancías no causan impuesto por su tráfico internacional, sin embargo, si requieren el permiso para su tráfico de la autoridad competente, por lo tanto estamos ante la declaratoria o calificación que debe hacerse, sobre que estas mercancías requieran permiso de la autoridad competente. Estamos de igual forma aquí ante otra facultad discrecional, concedida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que siguiendo lo expuesto en los apartados precedentes creemos que sería preciso el eliminarlas o reglamentarse.

EL SOBRESEIMIENTO DE LOS PROCESOS SUSCITADOS POR LOS DELITOS FISCALES.

La posibilidad de que los procesos referentes a los delitos fiscales sean sobreseídos, se establece en el artículo 92, en su párrafo segundo, que dispone:

Los procesos por delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseirán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales quedan garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera (163).

Aquí, en este artículo nos encontramos con la facultad con que cuenta la

162 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Op cit. Artículo 92.

163 Ibid.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público para detener el seguimiento de los procesos surgidos de un delito fiscal, de los consignados en las tres fracciones del artículo 92, las cuales estudiamos con anterioridad. La formulación de la solicitud de sobreseimiento corresponde al Procurador Fiscal de la Federación. Esta solicitud solamente podrá formularse cuando han quedado cubiertas las contribuciones y accesorios que no fueron enterados y que originaron el delito, o bien que hayan quedado garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; esta solicitud debe ser formulada antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

Quizá la cuestión más importante en este precepto es lo referente a la discrecionalidad que señala este artículo para la formulación de esta solicitud, aunque existen autores como Manuel Rivera Silva que señalan que no existe la discrecionalidad, sino la obligación de formular la solicitud, cuando se han cubierto o se han garantizado los créditos fiscales y sus accesorios:

El término discrecionalmente utilizado por la ley, crea profundas confusiones, pues hace pensar en el libre capricho de la Secretaría de Hacienda, para hacer la petición, como estimamos el Derecho Penal de estricta aplicación, no creemos que el legislador, al registrar ese término, quiso dejar a la Secretaría de Hacienda libertad absoluta para tomar su decisión, sino más bien, trató de indicar que llenados los requisitos exigidos por la ley, no automáticamente debe hacerse la petición, existiendo cierta libertad para promoverla pero siempre en tiempo oportuno. De otra manera, lo dicho con antelación no tendría valor alguno y se entronizaría el principio de libre capricho (inaceptable en un régimen de derecho) el cual desembrocaría en la disyuntiva de si quiero hago la petición y si no lo deseo, dejo de formularla, principio que por ninguna razón debe prevalecer (164).

Lamentablemente, creemos que la posición descrita por este autor es inaceptable, puesto que es una interpretación que se aparta de lo señalado en este artículo, que es bien claro en disponer la discrecionalidad de la facultad, que se confirma en la última frase del párrafo referido al disponer "surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera". Por lo cual, pudiendo haber personas

en las mismas circunstancias la facultad discrecional sólo puede formularse sobre -- una de ellas.

Así creemos que realmente es una facultad discrecional que debe desapa-- recer, para evitar las arbitrariedades e injusticias, debiendo proceder la formula-- ción de solicitud de sobreseimiento de oficio, reunidos los requisitos señalados.

Por último, esta solicitud le será presentada al Ministerio Público Fe-- deral, el cual se desistirá de proseguir el seguimiento de la acción penal.

CUANTIFICACION DEL DAÑO Y EL PERJUICIO.

A continuación veremos el texto del párrafo tercero del multicitado artí-- culo 92 que a la letra dice:

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o -- declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuan-- tificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o de -- claratoria o la presentará durante la tramitación del proce-- so respectivo antes de que el Ministerio Público Federal for -- mule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá --- efectos en el procedimiento penal (165).

Conviene distinguir las diferentes hipótesis que se contienen en este -- precepto:

1.- Se refiere únicamente a los delitos que inician el procedimiento pen-- nal por querrela o aquéllos que requieren declaratoria de perjuicio.

2.- Que el daño o el perjuicio sean cuantificables.

3.- La cuantificación la hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.- Se presentará en la querrela o declaratoria de perjuicio o bien el proceso antes de que sean formuladas las conclusiones.

5.- Sus efectos sólo serán para el procedimiento penal.

Esta determinación es sumamente importante, puesto que de ella se deriván la aplicación de las penas establecidas, la procedencia de la condena condicional, etc. Y por lo tanto siendo de tal importancia, cualquier incorrección puede tener graves consecuencias por lo que podrá impugnarse la cuantificación durante el proceso que se siga.

DEFINICION DE MERCANCIAS.

Por último, cabe transcribir el cuarto párrafo del multimencionado artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que dispone lo que debe entenderse por mercancías, y cuya importancia radica en que dependerá de este concepto que se tipifique o no algunos delitos fiscales como el contrabando y es por ello que esta definición se encuentra en el artículo que contiene los requisitos de procedibilidad de los delitos fiscales.

Para los efectos de este capítulo, se consideran mercancías los productos, artículos, efecto y cualquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienable o irreductibles a propiedad particular. (166).

ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS DE LOS DELITOS FISCALES.
ESPECIFICAMENTE REGULADOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION.

Todos los delitos se conforman por elementos objetivos y subjetivos, sin embargo en lo que se refiere a los delitos fiscales, sólo algunos de ellos se encuentran específicamente regulados en el Código Fiscal de la Federación. Pero cada la naturaleza de estos delitos, se puede decir que en lo que es omisa la legislación fiscal se aplicará la legislación penal general. Así, en este apartado se hará una referencia únicamente a los elementos objetivos y subjetivos de los delitos fiscales, que se encuentran específicamente regulados en el Código Fiscal de la Federación.

I.- ELEMENTOS OBJETIVOS.

Los elementos objetivos de un delito son: la conducta, el resultado, --- el nexo causal, la tentativa, la tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, punibilidad, actos preparatorios, excusas absolutorias y causas de justificación. Sin embargo, en el Código Fiscal de la Federación solamente se encuentran regulados algunos de ellos, o algunos aspectos de ellos como son: la tentativa, el delito continuado y algunos aspectos de la punibilidad, los cuales pasaremos a tratar a continuación:

A) LA TENTATIVA:

Este elemento objetivo consiste en ejercitar en forma incompleta los actos tendientes a la consecución de un delito, que no es consumado por circunstancias extrañas al agente que las realiza.

La tentativa debe diferenciarse de lo que es el delito frustrado, pues -- en éste se realizan todos los actos para su consecución pero el resultado no se produce por causas ajenas a la voluntad del agente, y por otro lado la tentativa son --

lo. Si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente (169).

En primer lugar, según lo previsto en este párrafo del artículo 98, --- se está ante la presencia fáctica y por lo tanto objetiva de la determinación del sujeto pasivo de cometer un hecho delictuoso; es así, que se señala que la tentativa es punible cuando existe un principio de ejecución o la realización total de los actos o conductas que debían producirlo.

También se puede observar que, al igual que en nuestro Código Penal, no se distingue entre la tentativa y el delito frustrado, puesto que ambos son englobados en el concepto de tentativa, siendo ésta únicamente cuando se ha iniciado la ejecución, mientras que el delito frustrado será cuando no obstante haberse realizado todos los actos que deberían producirlo, ésto no acontece.

Por último, cabe resaltar que tanto la tentativa como el delito frustrado, o bien la tentativa como la prevé el Código Fiscal de la Federación, se caracteriza por la ausencia del resultado por causas ajenas o extrañas al sujeto agente que la comete.

2) PENALIDAD DE LA TENTATIVA:

Esta, se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo 98 --- del Código Fiscal de la Federación que dice:

La tentativa se sancionará con prisión de hasta dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiere consumado (170)

En el caso de los delitos fiscales, al ser su sanción la privación de --- la libertad, el término mínimo, según el artículo 25 del Código Penal es de tres --- días y el máximo de cuarenta años, por lo que la tentativa se penará de tres días ---

169 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 98.

170 Ibid.

a las dos terceras partes del máximo de la pena que se establece para el delito de - que se trate si se hubiese consumado.

3) NO APLICACION DE LA PENA:

No se aplicará la pena prevista para la tentativa cuando se presenten los supuestos indicados en el tercer párrafo del artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiera la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito (171).

Aquí, se presenta el desistimiento de la tentativa o de las conductas -- delictuosas, que se caracteriza por la intención del sujeto de detener los actos que lo llevarían a ejecutar el propio; como atinadamente lo señala la autora Elena D. - Fernández de la Puente:

El desistimiento de la tentativa se produce cuando el sujeto que está llevando a cabo la ejecución del ilícito, desiste voluntariamente de él. Habíamos dicho que la tentativa se caracteriza por el hecho de que el delito no llega a consumarse como consecuencia de un evento externo y ajeno a la voluntad del sujeto. El desistimiento, por el contrario siempre implica un acto voluntario que, en materia penal, se denomina arrepentimiento activo y en lo tributario prestación espontánea (172).

Este desistimiento, arrepentimiento o como se le denomine, da lugar a -- que no se imponga la pena que correspondería a la tentativa, salvo la excepción que se consagra en el mismo párrafo, es decir "que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos".

171 Ibid.

172 ELENA D. FERNANDEZ DE LA PUENTE: Op. cit. p. 24.

DELITO CONTINUADO.

Al establecer el Código Fiscal de la Federación un tratamiento especial y por lo tanto reconocimiento de los delitos continuados, por ende, de igual forma - reconoce la dualidad de delitos de este tipo es decir los delitos instantáneos y los continuos, siendo los primeros aquéllos que se cometen y se agotan en un mismo momento mientras que los continuos se definen en el propio artículo 99 que dice:

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

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con una unidad de integración delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad. (173).

Del concepto que se nos brinda ésta disposición legal podremos sacar varios elementos.

- PLURALIDAD DE CONDUCTAS O HECHOS.
- UNIDAD DE INTENCION DELICTUOSA.
- IDENTIDAD DE DISPOSICION LEGAL.
- Y POR LO TANTO, UN UNICO RESULTADO.

Pero quizá lo más importante de este precepto es que al presentarse el - delito continuado la pena que resulta aplicable podrá agravarse hasta por una mitad. Es importante destacar a este respecto que la norma señala que la pena podrá aumentarse, es decir, no necesariamente debe de incrementarse y por otro lado se señala - como máximo una mitad más de la pena que le resulte aplicable, cuando exista un máximo y un mínimo, será hasta la mitad del máximo establecido.

=LA NO SANCION PECUNIARIA EN LOS DELITOS FISCALES=

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 94, prevé que la auto--

ridad judicial al imponer las penas, no podrá establecer sanciones pecuniarias:

ARTICULO 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal (174).

Esta disposición se complementa con el artículo 70 del propio Código Fiscal de la Federación que al efecto dispone:

ARTICULO 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal (175).

Aquí, estamos en presencia de la separación hecha por el legislador de la esfera administrativa y de la esfera judicial, que a nuestro juicio es conculcatoria de la garantía constitucional "NON BIS IN IDEM", más sin embargo, de utilidad práctica, puesto que en el ámbito judicial se aplicarán las penas propiamente dichas es decir represivas e intimidatorias, mientras que en la esfera administrativa se resarcirá el perjuicio al fisco, suscitado por la comisión del ilícito, mediante el cobro de las contribuciones omitidas y sus accesorios, incluyéndose en este ámbito la sanción administrativa, como lo es la multa. Y para el cumplimiento de las prestaciones omitidas y de las sanciones impuestas, la Administración Pública, cuenta con medios coactivos, como lo son el procedimiento de ejecución, sin que ello afecte de ninguna manera el procedimiento penal, como se señala en la última parte del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, la punibilidad que corresponde a los delitos fiscales, se limita al aspecto de privación de la libertad y nunca puede extenderse a la aplicación de sanciones pecuniarias.

174 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 94.

175 Ibid. Artículo 70.

actos encaminados. Aunque en nuestra legislación positiva, como el Código Penal, no existe la separación y diferencia entre estas dos figuras.

Acertadamente la tentativa es conceptualizada por la autora argentina -- Elena D. Fernández de la Puente que dice:

La tentativa, para el derecho penal, consiste, desde el punto de vista subjetivo, en la finalidad de cometer un delito, y desde un punto de vista objetivo, en el comienzo de su ejecución, a lo que debe sumarse en elemento externo a la voluntad del sujeto punible que le impide consumir sus acciones (167).

El autor argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala que la tentativa tiene peculiaridad diferente en el Derecho Tributario puesto que se configura únicamente en las infracciones de tipo intencional (168).

En nuestro Código Fiscal de la Federación la tentativa se encuentra específicamente regulada en el artículo 98, que puede dividirse a manera de permitir --- la mayor facilidad para su estudio en tres:

- 1) CONCEPTO DE TENTATIVA.
- 2) PENALIDAD DE LA TENTATIVA.
- 3) NO APLICACION DE LA PENA.

1) Este concepto se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 98, que textualmente dice:

ARTICULO 98.- La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que deberán producir-

167 ELENA D. FERNANDEZ DE LA PUENTE: Op. cit. p. 23.

168 Cfr. CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Op. cit. p. 627.

II.- ELEMENTOS SUBJETIVOS.

Antes de pasar a estudiar los sujetos que pueden ser responsables en la comisión de un delito fiscal, según el Código Fiscal de la Federación, cabe recordar qué clase de sujetos pueden presentarse en un delito en general, y que pueden ser -- los siguientes:

- SUJETO ACTIVO DEL DELITO.
- SUJETO PASIVO DEL DELITO.
- SUJETO PASIVO DEL DAÑO.

Ahora bien, el sujeto activo del delito es simple y sencillamente el autor del delito, es decir, aquella persona humana cuya conducta activa o pasiva provocará que se presente el delito. El penalista Raúl Carrancá y Trujillo lo define -- de la siguiente manera:

El sujeto activo (ofensor o agente) del delito es quien -- lo comete o participa en su ejecución. El que lo comete es -- el activo primario; el que participa, activo secundario (176).

En lo que se refiere al Sujeto Activo de los Delitos Fiscales, éste es -- quien se sitúa en la hipótesis normativa que contiene la disposición penal fiscal.

Por lo que toca al Sujeto Activo del delito, es aquella persona física o moral que sufre directamente la repercusión de la conducta delictiva del Sujeto Activo del delito. También puede ser sujeto pasivo del Delito el propio Estado y la colectividad como en el caso de los delitos fiscales.

El sujeto pasivo del daño es aquél que directamente resiente la conducta delictuosa, ya sea soportando un daño patrimonial o bien de índole moral, que -- generalmente coincide con el sujeto pasivo, puesto que los ofendidos y quienes reciben el daño serán el Estado y la colectividad misma.

176 RAUL CARRANCA Y TRUJILLO: Derecho Penal Mexicano, Parte General, Ed. Porrúa. -- 12a. ed. revisada y puesta al día y adicionada doctrinalmente con índices y -- textos legales por Raúl Carranca y Rivas, México, 1977. p. 223.

En lo que se refiere al sujeto activo del delito fiscal, éste corresponderá al sujeto pasivo de obligaciones fiscales ya sean sustantivas o formales. -- Siendo por otro lado imposible que a el sujeto activo de un ilícito fiscal, sean el titular del crédito fiscal como lo reconoce el autor Sergio Francisco de la Garza:

Los autores de las Notas de Derecho Financiero sostienen, con razón, que no puede ser sujeto activo de infracciones -- tributarias el titular del crédito tributario. Las infracciones que pueda cometer la Administración se remedian a través de los recursos y demás medios de protección de los contribuyentes. Sostienen que las infracciones de la Administración en cuanto acreedora del tributo no son infracciones tributarias en sentido estricto, porque les falta el elemento de punibilidad (177).

SUJETOS RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES
SEGUN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Estos se encuentran señalados en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, el cual cuenta con siete fracciones, que analizaremos por separado, para acentuar las diferentes hipótesis que cada una prevé.

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

I.- Concierten la realización del delito (178).

Esta fracción se refiere al convenio o acuerdo que celebran dos o más -- personas para la realización de un delito. Sin embargo, el simple acuerdo de la realización de una conducta ilícita no da lugar a la configuración de éste, por lo tanto, deben presentarse elementos externos o fácticos que den cuenta de su ejecución.

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

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley (179).

177 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Op. cit. p. 831.

178 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 95.

179 Ibid.

La situación prevista en esta fracción es evidente, puesto que será responsable del delito aquella persona que concrete la hipótesis abstracta que se --- señala en la norma como generador del delito fiscal.

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

III.- Cometan conjuntamente el delito (180)

Aquí, estamos en presencia de la figura de la complicidad o sea, la pluralidad de sujetos que participan en la comisión de un delito, así nos encontramos con un coautor que interviene en la perpetración de un delito, según el autor Manuel Rivera Silva, si colaboran tres o más personas, puede ser agravada la sanción en --- los términos del artículo 164 bis del Código Penal, que se refiere al pandillerismo (181).

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

IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarla (182).

A lo que se refiere esta fracción es la utilización como herramienta de una persona para conseguir un fin, que es la comisión del delito, siendo el responsable aquél que le utilizó.

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

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo (183).

Aquí se nos presenta la hipótesis de un instigador, que persuade a otra persona para que cometa el delito, a quien se responsabiliza en esta fracción es al

180 Ibid.

181 MANUEL RIVERA SILVA: Op. cit. p. 41.

182 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 95.

183 Ibid.

provocador, independientemente que el ejecutor pueda ser situado en otra de los supuestos de este artículo.

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

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión (184).

En esta fracción el supuesto que se contiene es la cooperación que presta un sujeto a otro, para que el segundo cometa un delito, el primero no comete en sí el delito sino solamente coadyuva para su comisión.

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

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior (185).

Se presenta aquí, una especie de complicidad, puesto que el acuerdo anterior, le diferencia del encubrimiento, Y en este caso, si bien, el cómplice no interviene en la comisión del delito, si presta su colaboración posterior a la ejecución de éste.

También en el Código Fiscal de la Federación se señala como sujetos responsables de delitos fiscales a los encubridores; ésto se encuentra en el artículo 96, el cual analizaremos detenidamente en el inciso siguiente.

Es necesario resaltar la hipótesis consignada en el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se establece agravantes a las penas en función de la clase del sujeto activo que incurra en la comisión del delito. Esta clase a que se hace referencia es la de funcionarios o empleado público:

ARTICULO 97.- Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participe en la comisión de un delito -

184 Ibid.

185 Ibid.

fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión (186).

Esta agravante señalada por la calidad especial del sujeto activo del --delito, se traduce en el incremento de la sanción en forma imperativa al señalar que "se aumentará", lo que queda a discreción de la autoridad judicial es establecerla -dentro de los parámetros que se establecen. Este incremento será aplicable en forma extrema al máximo de pena que pudiera estar señalado para sancionar un delito.

EL ENCUBRIMIENTO DE LOS DELITOS FISCALES EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El encubrimiento se presenta como un hecho delictuoso ulterior a la realización del delito, sin que haya existido un acuerdo previo, siendo ésta la característica propia del encubrimiento y que lo diferencia de otras como la complicidad.

El encubrimiento es conceptualizado de la siguiente manera por el penalista Raúl Carranca y Trujillo:

El encubrimiento consiste en la realización de una acción posterior a la ejecución del delito y en favor del delincuente, sin acuerdo previo a la ejecución del mismo. En las legislaciones clásicas más perfectas es considerado el encubrimiento como un delito especial, no como un grado de participación, por lo mismo que la causa debe preceder siempre al efecto (187).

Ahora bien, esta figura o tipo se encuentra también presente en la legislación sancionadora fiscal o penal fiscal, aún cuando su tratamiento no ha sido --- uniforme. Por ejemplo, en el Código Fiscal de la Federación anterior, trataba el encubrimiento únicamente referido al contrabando, y por la elaboración ilícita de productos y ejercicio irregular del comercio. Así, los artículos 50 y 77 originalmente decían:

ARTICULO 50.- Comete el delito de encubrimiento en materia de contrabando quien:

I.- Después de ejecutado, ayude en cualquiera forma al inculpado a eludir o entorpecer las investigaciones de la autoridad, para sustraerse a la acción de éstas, o bien, oculte altere o haga desaparecer las pruebas, instrumentos o rastros del delito, o asegure para el inculpado el producto o provecho del contrabando, o reciba u oculte los bienes objeto --- del mismo.

II.- Al comerciante que adquiera, reciba y oculte mercancías ilegítimamente importadas;

III.- A quien de cualquier manera preste sus auxilios o cooperación para realizar los actos a que se refiere la frac

ción anterior (188).

ARTICULO 77.- Son encubridores de los delitos tipificados en los artículos 75 y 76 quienes a sabiendas de que la elaboración o el comercio se realizan en las condiciones a que se refieren las disposiciones citadas, trasladen, adquieran, o permitan el tránsito de los productos o mercancías.

Los encubridores serán sancionados con prisión hasta de - dos años.

Los empleados o funcionarios públicos, incurrirán en el - encubrimiento si no intervienen en el ejercicio de sus funciones. En caso contrario a la pena que corresponda por el - delito oficial que cometan, se agregarán hasta dos años de - prisión (189).

El artículo 50 fué reformado en 1977, quedando su texto reformado de la siguiente manera:

ARTICULO 50.- Comete el delito de encubrimiento en materia de contrabando quien preste auxilio o cooperación de --- cualquier especie al autor del contrabando, con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito (190).

En el artículo 60 se establecía la sanción para este encubrimiento que - podría ser de tres días a cuatro años de prisión.

Por lo que respecta al Código Fiscal de la Federación vigente, éste establece una figura genérica de encubrimiento aplicable a todos los delitos fiscales -- previstos en este Código. El encubrimiento aquí tipificado presenta las características propias de éste, es decir, su presentación posterior a la ejecución del delito y sin que haya existido un acuerdo previo, debiendo por lo tanto ser posterior a la realización del ilícito, como se establece en el artículo 96 que dice:

ARTICULO 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito: (191).

188 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 137.

189 Ibid. p. 184.

190 Ibid. p. 138.

191 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 96.

Este artículo tipifica en sus dos fracciones dos situaciones distintas - que, por lo tanto, estudiaremos por separado:

I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines (192).

Esta fracción se encuentra compuesta por diversos elementos, que son:

I.- El ánimo de lucro, en la realización de las conductas tipificadas;

II.- Se tipifican como conductas delictivas, la adquisición, recibo, traslado u ocultamiento del objeto del delito;

III.- Que las conductas delictivas previstas se realicen a sabiendas de que el objeto proviene de un ilícito, o debía presumirse esta situación;

IV.- La ayuda a otra persona a realizar estas conductas; en esta última parte se conservan las características esenciales del encubrimiento, puesto que es una ayuda posterior a la ejecución del delito, y sin que haya un acuerdo previo para ello, por lo que esto la diferencia de la complicidad - en la ejecución del delito para, configurar una complicidad en lo que se refiere al encubrimiento con las peculiaridades de esta figura delictiva.

Por lo que toca a la fracción II, ésta señala:

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

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las - investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la sanción de ésta, y oculte, altere o destruya o haga desaparecer las

huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo (193).

En esta fracción a diferencia de la anterior en que se aludía al objeto, aquí se está en presencia de conductas delictivas referidas a evitar que el sujeto - del delito sea investigado, impidiendo que la autoridad ejerza la acción penal y por lo tanto, tratando de evitarse el ser procesado y que ulteriormente le sea aplicada la sanción. Por lo que podemos decir que es un tipo que castiga el entorpecimiento - a las labores de investigación de las autoridades mediante el encubrimiento del sujeto en las investigaciones, destrucción de los indicios y pruebas del delito que inculpen al sujeto. O bien que por estos medios además de buscar que el sujeto activo no sea castigado, también conserve los productos o provechos del delito.

Ahora bien, la sanción a esta figura genérica de encubrimiento, se encuentra prevista en el primer párrafo del mismo artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años (194).

Como se puede apreciar, la pena que se establece para este encubrimiento genérico se ha aumentado tanto en el mínimo como en el máximo, respecto del único encubrimiento que se preveía en el anterior Código Fiscal de la Federación.

193 Ibid.

194 Ibid.

LA DEFRAUDACION FISCAL.

El delito de defraudación, es en nuestra opinión el delito clásico en esta materia, puesto que se está en presencia de un atentado directo a la percepción de los ingresos que le corresponden al Fisco, que es la naturaleza y esencia del Derecho Fiscal.

La defraudación fiscal también ha sido denominada como evasión fiscal, - la cual ha sido conceptualizada por el autor italiano Armando Georgetti, de la siguiente manera:

Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo -- de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria, según, pues, que para la acción comisiva u omisiva del contribuyente capaz de producir consecuencias jurídicas que en el ámbito del derecho tributario, esté prevista una sanción penal o pecuniaria, queda configurado el delito o el ilícito tributario (195).

Sin embargo, las especulaciones doctrinales han provocado que esta terminología de evasión fiscal sea un poco confusa, puesto que distinguen en ella dos tipos: la evasión legal y la evasión ilegal, así el maestro Ernesto Flores Zavala -- dice:

La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importancia de determinada mercancía, deja de importarla, habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto. La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: - el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos y contratos, etc. (196).

De igual forma, otro término que ha sido utilizado en este ámbito, es de

195 ARMANDO GEORGETTI: *La Evasión Tributaria*; Ed, Depalma, Buenos Aires, 1967. p. 107.
196 ERNESTO FLORES ZAVALA: *Op. cit.* p. 290.

elusión fiscal, que según la doctrina se equipara a la mencionada evasión legal, --- más sin embargo, positivamente al señalar implícitamente el eludir la carga tributaria, se le ha considerado como una evasión ilegal.

Viendo estas confusiones terminológicas, creemos que la denominación de defraudación fiscal que se utiliza en el Código Fiscal de la Federación es la correcta, puesto que únicamente se referirá a la sustracción intencional de las cargas y obligaciones fiscales, que le imponen las leyes. Quedando fuera de ellas, no tipificándose aquellas conductas no intencionales o culposas, aún en el tipo de defraudación específica, el imputado podrá en el proceso penal, demostrar que no actuó dolosamente.

Por lo tanto, lo que se ha denominado evasión legal o elusión, refiriéndose a las conductas que permiten el no tener carga tributaria o disminuir ésta, no son propiamente evasiones, puesto que se evita de acuerdo a derecho el nacimiento de una obligación o se busca que nazca en determinada forma, pero de ninguna manera hay dolo en ella, por lo que bien podrían tomar una denominación más acorde como lo ---- serían: planeación fiscal o minimización de las cargas fiscales.

Mientras que en la defraudación fiscal existe como presupuesto básico la obligación fiscal, que ha nacido por las calidades específicas del sujeto pasivo, o del trabajo o actividad que desarrolla, o bien de los bienes que posee, obligaciones que debe cumplir, y que no obstante usando artificios, maquinaciones o aprovechándose de los errores se sustrae a su cumplimiento, lo que provocará que se ubique en un tipo penal fiscal, que le acarreará el que se le imponga una sanción. Esta vinculación entre las leyes fiscales y penales, es tratada por el autor Jacinto R. Tarantino que dice:

En virtud de las leyes tributarias y penales fiscales se enfrentan los problemas del hecho imponible y del hecho punible. Se opera una especie de simbiosis que un fenómeno de -- tributación se convierte en fenómeno de sanción penal.

Esto nos está poniendo en evidencia que no puede haber --

hecho punible sin que antes haya sido hecho imponible. Ello nos conduce a la consideración de las prioridades en la --- comisión de los hechos y en la relación causal o de conse--- cuencia entre el impuesto y la sanción (197).

En este caso de defraudación fiscal, se puede decir que debe existir la obligación real o presumible de cubrir una contribución de la cual es sujeto pasivo directo o indirecto; esta falta de entero puede ser total o parcial. Más, sin embargo, no se puede generalizar, es decir, que para que exista el delito fiscal debe pre- existir una contribución a pagar, puesto que puede darse el caso en que sin debérse- le nada al Fisco se produzca un delito fiscal, como es la introducción o contraban- do de mercancías por las que no deban pagarse impuestos. Quizá ésta debería corres- ponder a un ilícito en materia de comercio internacional, más no un ilícito fiscal. Pero volviendo a la defraudación fiscal, en ésta si hay una relación directa o indi- recta a evitar que el Estado deje de percibir los ingresos que conforme a derecho -- le corresponden.

la defraudación fiscal, prevista en el Código Fiscal de la Federación, - la podemos dividir en Genérica y Específica, la primera tipifica en forma amplia esta figura, mientras que la segunda es una relación casuística de hipótesis que al -- concretizarse serán sancionadas en forma análoga a la defraudación genérica.

La defraudación genérica, se puede decir, es una norma especializada de la defraudación o fraude que se consigna en la Codificación Penal Común, así el artí- culo 386 se refiere al Fraude, este precepto se encuentra dentro del título Vigésimo segundo referido a los "Delitos en contra de las personas en su patrimonio" y dice:

ARTICULO 386.- Comete el delito de fraude el que engañan- do a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebi- do (198).

Esta participación de la misma naturaleza y elementos que tiene la de---

197 JACINTO R. TARANTINO: El Delito Tributario 1ª Ed, Victor P. de Zavalía, Buenos -- Aires, 1976, p. 43.

198 CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL: Op. cit. p. 119.

fraudación fiscal, respecto de la figura del fraude consignada en el Código Penal, - podría dar lugar a que en caso de que no existiera la figura de la defraudación fiscal, se persiguiera al transgresor en base al fraude común; así se sucedía anteriormente, como lo reconoce el autor Abdón Hernández Esparza:

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 podría 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 (199)

LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION.

La defraudación fiscal, se incluyó como tipo delictivo en el Código Fiscal de la Federación por reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 1984.

En el Código Fiscal de la Federación vigente, el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108, se define en el primer párrafo de éste, que dice:

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 y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal (200).

Esta definición coincide casi en su totalidad con la que se daba en el anterior Código Fiscal de la Federación (que correspondía a su vez a la introducida en las reformas de 1984), sin embargo cabe el transcribir el artículo 71 que la con-signaba, a manera de observar una importante diferencia:

ARTICULO 71.- Comete el delito de defraudación fiscal --- quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir - total o parcialmente el pago de algún impuesto (201).

Como se puede apreciar, la primera diferencia radica en el cambio del -- restringido término impuesto por el de contribuciones que es mucho más amplio, puesto que como vimos en su oportunidad incluye no sólo a los impuestos, sino también a los derechos y a las aportaciones de seguridad social, cuya omisión en el pago según este texto vigente, tipificará la defraudación fiscal; la segunda diferencia estriba en incluir en este tipo "el obtener un beneficio indebido" con perjuicio del fisco - federal, hipótesis que puede diferir a la simple omisión del pago de la contribu----ción. Así, podemos señalar que estas dos adiciones pueden calificarse como un acierto

200 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 108.

201 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 170.

en nuestra legislación vigente, al igual que el seguir utilizando el término defraudación fiscal, que a nuestra manera de ver es la más apropiada para designar la evasión dolosa de las obligaciones fiscales sustantivas.

Ahora bien, una vez asentadas en diferencias y avances que se han presentado en la legislación positiva, es menester señalar los elementos que presenta para su configuración esta figura delictiva, en base a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación:

- a) UN AUTOR;
- b) USO DE ENGAÑOS O APROVECHAMIENTO DE ERRORES;
- c) NEXO CAUSAL;
- d) EL RESULTADO.

a) Por lo que respecta al autor, éste puede ser cualquiera de los responsables que el mismo Código precisa en su artículo 95, y por lo cual, no nada más será el posible transgresor el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias sustantivas, sino también, autores intelectuales, materiales, cómplices y encubridores. -- Así serán responsables conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación así como por el Código Penal que regula algunos aspectos sobre la responsabilidad -- de los responsables, v.gr. la imputabilidad.

- b) El uso de engaños y aprovechamiento de errores.

Este es un elemento ambiguo que se presenta en el concepto de defraudación fiscal, puesto que no se nos indica lo que ha de entenderse por engaño y por aprovechamiento de error, y sin embargo de ello dependerá que se configure o no el delito. Por lo que dogmáticamente para su comprensión habrá que estar a lo que su significado real nos dice o lo que se nos presenta en otras ramas del Derecho.

Así, el Diccionario de la Lengua Española, nos señala dos acepciones -- que pueden aplicarse a "engañar" que se dispone como elemento configurativo de la --

defraudación fiscal:

1° Dar a la mentira apariencia de verdad.

2° Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose -- de palabras o de otras aparentes fingidas (202).

Así el uso de engaños es una conducta activa que lleva a cabo el trans-- gresor a manera de producir un resultado, que es la omisión total o parcial de las - obligaciones tributarias sustantivas. Así lo reconoce el maestro Manuel Rivera Sil-- va, que dice:

El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falaz de la realidad. De esta manera, el pasivo estima como verdaderos - determinados perfiles que la realidad no registra...En el en-- gaño el engañador lleva al engañado como realidad algo que - en verdad no lo es (203).

El error es una falsa creencia de la realidad y en este caso el aprove-- chamiento del error significa que el sujeto activo se valdrá de la incorrecta esti-- mación que de la realidad tiene el Fisco Federal a través de las personas por medio de quien actúa. El maestro Rivera Silva al respecto nos comenta:

En el aprovechamiento del error el sujeto pasivo estima - algo falso como realidad. El por sí mismo, víctima de una ma la apreciación, fija a la propia realidad perfiles que no -- posee. Enterado el activo de este equívoco del pasivo, lo -- aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo -- que proceda con sumisión a la versión falaz, la cual el ---- mismo pasivo estima como verdadera (204).

En nuestro concepto, estos dos elementos que se señalan como configura-- dores de la defraudación fiscal, en nuestra opinión son conformadores de lo que en -

202 DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA: Op. cit. p. 515.

203 MANUEL RIVERA SILVA: Op. cit. p. 121.

204 Ibid.

materia civil se entiende como dolo y mala fé, puesto que el aprovechamiento de errores puede ser a nuestro juicio activa, pasiva o reticentemente. Así, el artículo --- 1815 del Código Civil dice:

ARTICULO 1815.- Se entiende por dolo en los contratos --- cualquier sugestión o artificio que se emplee para inducir - a error o mantener en él a alguno de los contratantes; y por mala fé la disimulación del error de uno de los contratantes, una vez conocido (205).

Tanto el engaño, como el aprovechamiento de errores, puede tender a que un acto ficticio se tome como verdadero, lo cual ha sido denominado como simulación y que en consecuencia provocará que se configure la defraudación fiscal, sin embargo, aunque es común que se hable de simulación en el ámbito fiscal, no existe en él una definición o concepto preciso sobre ella, por lo que creemos aplicable lo establecido en el Código Civil, en su artículo 2180 que dice:

ARTICULO 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellos (206).

c) NEXO CAUSAL.

Como en todo delito, en la defraudación fiscal debe presentarse una - relación de causalidad entre la conducta que lo provoca y el resultado, es decir, la conducta del sujeto activo deberá ser necesariamente la causa de que se omita total o parcialmente el pago de una contribución o que se obtenga un beneficio con perjuicio del fisco federal.

d) EL RESULTADO.

El resultado que ya esbozábamos en el inciso precedente, es la omisión -

205 CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL: Op. cit. p. 328.

206 Ibid.

en forma total o parcial de una contribución o bien que se obtenga un beneficio en perjuicio del fisco federal, que al no señalarse qué debe entenderse en este último supuesto deja la puerta abierta para que en él se encuadre una infinidad de conductas de índole variada.

Ahora bien, como se puede apreciar de la defraudación fiscal que se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación, ésta no distingue para su configuración en el monto de lo defraudado, o en característica o cualidades específicas del transgresor. Así, independientemente de estos factores puede procederse penalmente contra el defraudador, y no como en otras legislaciones en que la defraudación fiscal es por excepción, como se aprecia en el artículo 46 de la Ley 11,683, - que dice:

ARTICULO 46.- El que mediante declaraciones engañosas y ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido.

Se impondrá prisión de un (1) mes a dos (2) años, sin perjuicio de la multa correspondiente, cuando se diere cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando mediare reincidencia.
- b) Cuando se evadieren durante un (1) ejercicio fiscal, obligaciones tributarias por un momento superior a diez millones de pesos (\$10'000,000) (207).

Así, sólo se configura la defraudación fiscal, cuando se presenten las dos situaciones agravantes, que son la reincidencia y el elevado monto de lo defraudado.

LA SANCION A LA DEFRAUDACION FISCAL PREVISTA EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Esta se encuentra prevista en el segundo y tercer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

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 (208).

Como se puede ver la penalidad que se impone puede oscilar de estos tres meses a nueve años de prisión, dependiendo del monto de lo defraudado y de si es --- posible determinarlo o no. Así, solamente podrá obtenerse la libertad caucional o -- bajo fianza, cuando no es posible determinar lo defraudado, o cuando, éste no asciende de a 500,000 pesos.

Es criticable el que se haya señalado cantidades fijas para determinar - la sanción puesto que necesariamente por el transcurso del tiempo lo que fué una --- cantidad importante que merecía una pena mayor para el gran defraudador, va sucediendo que pueda ser alcanzada por la mayoría de los defraudadores. Por lo que sería mejor que hubiese sido fijado en base a salarios mínimos, o se revisare anualmente, -- como sucede en la Argentina, en donde se actualiza de acuerdo a la variación del --- índice de precios al por mayor a nivel general.

Pero, por otro lado, puede señalarse como un acierto que aún cuando no - puede determinarse lo evadido, el hecho delictuoso no quede impune.

En el párrafo quinto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación nos encontramos con una disposición de la cual puede desprenderse la posible acumu-- lación de lo defraudado y posteriormente una factible acumulación de delitos:

ARTICULO 108, quinto párrafo:

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 contribu-- ciones diferentes y de diversas acciones u omisiones (209).

En primer término, tenemos que en lo que toca a la configuración del ---

208 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 108.

209 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 108.

delito de defraudación fiscal y su posterior sanción se deberá acumular el total de lo omitido en un mismo ejercicio, independientemente de que provengan de contribu--- ciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Y, en segundo lugar, ésto podrá acarrear una posible acumulación de las penas, cuando se ha cometido este delito en varios ejercicios.

LA ESPONTANIEDAD ANTE LA DEFRAUDACION FISCAL.

Esta se encuentra prevista en el multicitado artículo 108 del Código --- Fiscal de la Federación, en su párrafo cuarto que dice:

No se formulará querrela si quien hubiese omitido el pago de la contribución y 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 ot.a gestión notificada por la misma, tendiente a la compro- bación del cumplimiento de las disposiciones fiscales (210).

Aquí, estamos en presencia de una limitante para la configuración del -- delito de defraudación fiscal, puesto que aún cuando se puede decir que existió ---- durante un tiempo el hecho delictuoso, la espontaneidad con que actúa el sujeto pasi vo al cubrir la obligación tributaria sustantiva y los recargos antes de que la auto ridad descubra la omisión o bien le notifique el requerimiento del adeudo, impide -- que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querrela co..stituyendo se-- gún algunos autores una excusa absolutoria.

LA DEFRAUDACION FISCAL ESPECIFICA.

Desde las reformas al Código Fiscal de la Federación en 1948, se institu yeron diversas conductas en forma casuística, que serían sancionadas en la misma ---

forma, y según el maestro Abdón Hernández Esparza, consistían en las formas en que - con mayor frecuencia se burlaba al fisco (211), el efecto de señalar y descubrir --- estas conductas, es que no es necesario el probar que se engañó o se aprovechó de -- un error, es por lo tanto, un tipo delictual objetivo, en cuanto a la conducta que - se realiza, ésta no quiere decir que aún el inculpado no pueda defender y probar en contrario, demostrando su inocencia.

Las conductas que ~~caus~~ísticamente se prevén son sancionadas por la posi-- bilidad o presunción de la defraudación al fisco, en las reformas de 1948, se esta-- blecieron doce fracciones (art. 271), que constitúan, cada una en lo particular una hipótesis diversa. En lo que toca al Código Fiscal de la Federación anterior, éste - consignaba originalmente diez fracciones, con gran similitud a su antecesor, y en el año de 1979, se le agregó un supuesto más.

En el actual Código Fiscal de la Federación, estas hipótesis de defrauda-- ción fiscal específica o ~~caus~~ística se han reducido a tres, y se contienen en el artí-- culo 109, que analizaremos a continuación glosando cada una de sus fracciones por -- separado:

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efec-- tos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o - deducciones falsas (212).

Aquí, la situación es clara puesto que se atentará a los derechos recau-- datorios del fisco, al consignar en sus declaraciones ingresos menores a los reales o se pretenda hacer deducciones ilegales.

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

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concep-- to de contribuciones hubiere retenido o recaudado (213).

211 Cfr. ABDON HERNANDEZ ESPARZA: Op. cit. p. 51.

212 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 109.

213 Ibid.

Este es un caso, en que se causa un perjuicio directo al fisco al no enterar los ingresos a que tiene derecho; aquí también podemos observar que el transgresor será un sujeto pasivo indirecto de la relación jurídica tributaria, cuya actividad no es la que ha causado el tributo, más sin embargo, se le imponen obligaciones de retención, recaudación y entero, que al incumplirse dan lugar a la configuración de este delito, que en opinión de algunos autores configura un tipo distinto que debería tratarse por separado, por su similitud con el abuso de confianza. -- Aquí, se presenta el delito una vez que ha pasado el término para realizar el entero sin que éste se haya efectuado, ésta hipótesis resulta mucho más estricta que la planteada en otras legislaciones como la Argentina, que se prevé en el artículo 47 de la Ley 11,683, que dice:

ARTICULO 47.- Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que deberán ingresarlo.

Se impondrá pena de prisión de un (1) mes a dos (2) años sin perjuicio de la multa correspondiente a dichos agentes de retención o percepción, si no ingresaren los importes correspondientes, estando firme la intimación fehaciente que se le efectuare.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo (214).

Aquí, como se puede apreciar a diferencia de nuestra legislación, para proceder penalmente contra el transgresor tendrá que pasar no sólo el plazo señalado para el entero, sino el del requerimiento para que subsane su omisión.

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

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal (215).

Esta hipótesis se incluyó en nuestra legislación positiva por reformas -

214 ELENA D. FERNANDEZ DE LA PUENTE: Op. cit. p. 62.
215 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. p. 744.

publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1979, que --- entró en vigor el 1° de enero de 1979, siendo su texto idéntico al que se encuentra en nuestro Código Fiscal vigente.

El estímulo fiscal tiene la finalidad de ser un aliciente para determi-- nada industria, actividad, región, etc. El estímulo consiste generalmente en dismi-- nuir la carga tributaria, así, el aprovecharse sin derecho de un estímulo, es sin -- lugar a dudas, al igual que las hipótesis anteriores, un atentado en contra de los - derechos e intereses del Estado y del Fisco Federal en particular, puesto que esta-- rá dejando de cubrir las cantidades que realmente le correspondería integrar.

DELITOS RELATIVOS AL REGISTRO FEDERAL
DE CONTRIBUYENTES.

El Registro Federal de Contribuyentes, se encuentra establecido en el Código Fiscal de la Federación, así como, las personas que deben inscribirse en el, -- en su artículo 27, en su primer y segundo párrafo que dice:

ARTICULO 27.- Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- y dar los avisos que establezca el reglamento de este Código

Las personas que hagan pagos a que se refiere el capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los --- que hagan dichos pagos quienes deberán proporcionarles los --- datos necesarios. Los mencionados contribuyentes deberán --- solicitar su inscripción en caso de que aquéllas no lo ha--- gan (216).

Por su parte en el artículo 110, fracción I, establece la hipótesis del incumplimiento a las obligaciones señaladas en el artículo arriba transcrito, al --- disponer:

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

I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga (217).

Esta disposición es clara al señalar que es responsable de este delito, aquél, que debía solicitar su propia inscripción o la de un tercero y no lo hace; en este segundo caso corresponderá en los términos del artículo 27 del propio Código -- el solicitarla a esta persona por sí misma, siendo en este caso de igual forma si -- no lo hace, salvo que necesariamente deba ser inscrito por el otro. El delito se ---

216 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 27.

217 Ibid. p. 744.

configura pasado un año de la fecha en que debió de solicitarse el registro.

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

II.- No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad (218).

En esta fracción, encontramos dos supuestos diferentes que llevan a la configuración de este delito: 1) Que no rinda los informes que su propia inscripción en el Registro le obliga, es decir, es una conducta pasiva, ante una obligación tributaria formal. 2) Que si se rindan los citados informes, pero que éstos se aparten de la realidad, es decir, que como lo señala la disposición éstos sean falsos.

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

III.- Use más de una clave en el Registro Federal de Contribuyentes (219).

En el párrafo cuarto del artículo 27 del mismo Código Fiscal de la Federación, se refiere al manejo del Registro Federal de Contribuyentes y la asignación de la clave:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro federal de contribuyente basándose en los datos que las personas les proporcionen de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; así mismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso de trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código (220).

218 Ibid.

219 Ibid.

220 Ibid. Artículo 27.

La disposición transcrita es clara, puesto que a cada persona deberá corresponderle una clave, la cual permitirá controlar sus obligaciones fiscales en el citado Registro, por lo que utilizan dos o más claves da lugar a romper con la finalidad del registro.

Este, es un delito de acción, puesto que el contribuyente no obstante el tener ya una clave en el Registro Federal de Contribuyentes, solicita otra y otras, y por lo tanto el sólo hecho de tener más de una clave configura este delito, que -- por lo tanto es meramente objetivo.

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

IV.- Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes (221).

Aquí, estamos ante una situación objetiva, es decir, el contribuyente de clara que realiza actividades diversas a las que en realidad desarrolla, en ésto, a nuestra manera de ver, no puede existir un error puesto que quién puede saber mejor la actividad que quién la desarrolla.

Por lo tanto, la intención no puede ser otra que allegarse para sí un -- beneficio, en perjuicio o no del Fisco, ya que quizá pague impuestos mayores en la - actividad que declaró, más no obstante lo que sanciona este precepto es la falsa de- claración o atribución.

Durante la elaboración de este estudio se agregó una fracción más al --- artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se tipifica el cambio -- de domicilio sin aviso respectivo, sin embargo lamentablemente la adición maneja una situación dependiente a una notificación, orden de visita o notificación de un crédi to Fiscal. Siendo la redacción la siguiente:

ARTICULO 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres -

años de prisión, a quien:

V.-Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado pagado o quedado sin efectos (222).

En el párrafo primero del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación se establece una limitante para el ejercicio del requisito de procedibilidad, que es la formulación de la querrela, así este párrafo señala:

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales (223)

Los requisitos para quien encontrándose en los supuestos del artículo -- puedan evitar que se formule la querrela, son los siguientes:

- 1.- Que se subsane el hecho delictuoso..
 - 2.- Que informe del hecho delictuoso a la autoridad.
- a) Antes de que la autoridad lo descubra, o,
b) Antes de que medie algún tipo de requerimiento.

A este respecto, cabe mencionar que la limitante consignada en este precepto ha sido manejada por los tratadistas de la materia como una excusa absoluta-- ría.

Por último, en lo que se refiere a la pena señalada en el rubro del ...ti

222 Ibid.

223 Ibid.

culo 110 y común en cuanto a su posible aplicación los supuestos en el consignado puede decirse, que en sí no es muy elevada, e incluso puede alcanzarse la libertad caucional o bajo fianza, sin embargo a nuestra forma de ver estos delitos de comisión u omisión, pueden provocar o generalmente provocarán otros, como defraudación fiscal, lo que daría lugar a su acumulación.

DELITOS RELATIVOS A LAS DECLARACIONES CONTABILIDAD Y DOCUMENTOS
DE LOS CONTRIBUYENTES.

Estos delitos se encuentran previstos, en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación en el que se sancionan tres diferentes supuestos que corresponden a violaciones a obligaciones a cargo de los contribuyentes.

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

I.- Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios -- fiscales (224).

Este delito, se encontraba previsto en el anterior Código Fiscal en el artículo 72 fracción II, que a su vez fue una adición que hizo a la propia fracción en 1972, y que quedó redactada en los siguientes términos:

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

II.- Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuvieren obligados, o consigne en las que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas (225).

Como se puede apreciar, se consignaba a este delito dentro de la defraudación específica o equiparable al delito de defraudación fiscal, sin embargo, acertadamente nuestro Código Fiscal de la Federación vigente ha separado dicha disposición en tres: 1) Omisión de declaraciones, como tipo específico (Art. 111 fracción I), Omisión de manifestaciones como tipo independiente (Art. 110 fracción II) y 3) Ingresos o deducciones falsas que conserva carácter de defraudación específica ---- (Art. 109 fracción I).

Quizá la razón por que se haya creado este tipo delictivo por separado,

224 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 111.

225 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 174.

es que aún cuando se omita el presentar las declaraciones puede darse el caso de que no haya defraudación fiscal. Es decir, puede consistir en una simple transgresión -- a las obligaciones formales tributarias.

Es claro, que se está en presencia de un delito de omisión que necesita para configurarse que se presenten dos elementos:

- 1) Se omita presentar las declaraciones para efectos fiscales, a que se encuentre obligado.
- 2) Que la omisión se suceda durante dos o más ejercicios fiscales.

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

II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos (226).

Esta hipótesis se encontraba prevista en la fracción IX del artículo 271 del Código Fiscal de la Federación, incluido por las reformas del año 1948, que a su vez se contemplaba en el artículo 72 fracción VIII del anterior Código Fiscal, que - establecía lo siguiente:

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

VIII.- Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos - asientos o datos, aún cuando se trate de libros no autoriza-dos (227).

Si bien el texto es muy similar, encontramos algunos aciertos de la le-gislación vigente respecto de la anterior, como el haber creado una hipótesis delictiva fuera de la defraudación fiscal específica, creando un tipo independiente, ----

226 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 111.

227 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 176.

meramente objetivo, puesto que no importa que se haya evadido o defraudado al fisco, sino lo que se castiga es la multitud de registros o libros y de la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el actual Código Fiscal de la Federación no distingue si la duplicidad o multitud debe ser de libros autorizados o no, por lo que si la ley -- no distingue, no nos corresponde a nosotros hacerlo, y debemos entender que pueden ser de ambas clases.

Este es un delito de acción consistente en llevar dos o más registros -- distintos entre sí, es así mismo un delito objetivo, puesto que el simple múltiple -- juego de libros o sistemas de contabilidad lo configurará, aún cuando se cumplieren las obligaciones de acuerdo a los libros o sistemas verídicos, se presume que esta -- duplicidad o multitud se hace persiguiendo causar un perjuicio al fisco.

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

III.- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales está obligado a llevar (228).

Este supuesto de igual forma se incluía en la fracción IX del artículo - 271 incluido en las reformas al Código Fiscal de la Federación en 1948, y que se estableció en el artículo 72 fracción IX del anterior Código, el cual transcribiremos por ser el antecedente directo de nuestro texto vigente:

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

Destruya, ordene o permita, la destrucción total o parcial dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales (229).

228 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 111.

229 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 176.

Como se puede apreciar el sentido de la disposición vigente es el mismo que tenía su antecedente directo, de igual forma tiene el acierto de crear un tipo particular fuera de las equiparaciones al delito de defraudación fiscal, puesto que puede configurarse este delito, sin que medie relación alguna con la defraudación fiscal. También en el texto vigente se tipifica la ocultación y alteración, además de la destrucción.

Por otro lado, el artículo anterior señalaba que este delito podría ser cometido por sí o a través de terceras personas, pudiendo convertirse en un delito de acción u omisión, y si bien nuestra codificación vigente no lo establece así, pero no distingue, se puede decir que quien participara directa o indirectamente en este ilícito no quedaría impune, según las reglas que sobre responsabilidad se establecen en el mismo Código.

De igual forma se suponía en la codificación vigente, que se refieren a libros mercantiles, restringiéndose únicamente a los fiscales.

La razón de ser de este tipo penal fiscal, es la importancia que tiene para el Fisco la contabilidad de los contribuyentes, pues será en base a ella que podrá verificar las determinaciones o determinar en su caso las contribuciones a pagar. Y en caso de que sean ocultadas, alteradas o destruidas se imposibilita estas funciones, quizá pretendiendo directamente causarle un perjuicio, pero al ser un delito objetivo la simple aparición fáctica de estos supuestos contemplados, dará lugar a que se configure el delito.

Por lo que se refiere a la pena, ésta en todos los casos permite obtener la libertad caucional o bajo fianza, pero creemos que en la mayoría de los casos al darse los supuestos tipificados se estará en presencia de otros delitos, que deberían sancionarse conjuntamente.

DE LOS DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS E
INTERVENTORES.

Este tipo penal fiscal se encuentra previsto en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

ARTICULO 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del Fisco Federal disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$ 500,000.00; cuando exceda de esa cantidad, la sanción será de tres a nueve años de prisión (230).

Lo primero que salta a la vista es la específica cualidad que debe guardar el sujeto activo de este delito, puesto que este debe ser depositario, o bien -- interventor, y que éstos hayan sido designados por las autoridades fiscales. Siendo en el primer caso, aquella persona que se encargará de custodiar un bien mueble o -- inmueble y que deberá devolver cuando la autoridad fiscal así lo determine; mientras que el interventor cumplirá una función de fiscalización y supervisión en los embar-- gos sobre bienes raíces y negociaciones; a estas funciones se refiere el artículo -- 153 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

ARTICULO 153.- Los bienes o negociaciones embargados se -- dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieran necesarios, los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los -- depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las -- disposiciones legales.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o inter-- ventores con cargo a la caja, según el caso, con las facul-- tades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y -- 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la en-- trega de los bienes embargados a satisfacción de las autori-- dades fiscales (231).

230 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 112.

231 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 153.

Como se desprende de lo anterior las personas que desempeñen estos cargos tienen que cumplir con las obligaciones inherentes a la función que deberán desarrollar en el caso del depositario es por esencia un custodio, mientras que el interventor su función será de simple vigilante a incluso administrador. Sus deberes se regulan en este propio Código, así como en otras disposiciones como el Código Civil.

Este delito previsto en este artículo, es de acción, puesto que se señala como conducta configurativa de éste la disposición, así estamos en presencia de lo que en la legislación penal común sería el delito de abuso de confianza, puesto que ambos guardan las mismas características, ya que el depositario y el interventor tenían la posesión más no la propiedad de los bienes que les confiaron las autoridades fiscales y de los cuales dispondrán.

Esta disposición según el tipo puede ser para sí o para otro, causándosele un perjuicio con ello al Fisco Federal.

La configuración de este delito se produce no sólo por la disposición del bien depositado sino también de sus productos o de las garantías constituidas para asegurar el cumplimiento de un crédito fiscal.

Resumiendo lo planteado en este precepto se pueden señalar como elemento de este delito:

- 1) Que el sujeto activo guarde el carácter de depositario o interventor y que haya sido designado por las autoridades fiscales.
- 2) Que disponga para sí o para otro de bienes cuya posesión se le haya transmitido temporalmente.
- 3) Que su conducta le cause perjuicio al Fisco Federal.

Por lo que respecta a la pena que le corresponde, ésta lamentablemente -

se ha fijado en base a una cantidad fija, al igual de lo que se establece en otros - tipos penales fiscales, a nuestro juicio creemos que deberfan de manejarse mejor --- en base a salarios mínimos o actualizaciones periódicas.

Mientras tanto analizaremos la disposición vigente, si el valor del ---- bien de que se ha dispuesto no excede de \$ 500,000.00 la pena será de tres meses a - seis años, pero si se rebasa esta cantidad se aumenta la posible pena de tres a nue- ve años de prisión. Por lo que, en la primera hipótesis se podría obtener la liber-- tad caucional o bajo fianza y en la segunda este beneficio no podrá concedérsele --- al transgresor.

DELITO RELATIVOS A LA ALTERACION O DESTRUCCION DE APARATOS DE CONTROL, SELLOS, MARCAS OFICIALES Y CAJAS REGISTRADORAS.

Este delito se encuentra tipificado en el artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

ARTICULO 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis - años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los -- aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el -- que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o des- truya las máquinas registradoras de operación de caja en --- las oficinas recaudadoras (232).

El antecedente inmediato de esta disposición lo encontraremos en los --- artículo 78 y 79 del Código Fiscal de la Federación interior que decían:

ARTICULO 78.- Comete el delito de rompimiento de sellos - en materia fiscal quien, sin autorización legal, altere o -- destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con finalidad fiscal o impida por medio de cual--- quier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

ARTICULO 79.- El que cometa el delito de rompimiento de - sellos se le impondrá la pena de dos meses a seis años de -- prisión (233).

Como se puede apreciar el sentido de ambos preceptos que tipifican este delito es casi idéntico, sin embargo encontramos en ellas dos notorias diferencias - que han venido a mejorar este tipo penal fiscal en el Código Fiscal de la Federación vigente, siendo éstos:

1) Que no solamente la alteración o destrucción de los sellos, aparatos de control y marcas se haga sin la autorización legal, sino que esta conducta sea -- dolosa.

232 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 113.

233 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 185 y 186.

2) La importante adición del segundo párrafo en que se prevé la misma -- hipótesis de alteración o destrucción, respecto de las máquinas registradoras de ope raciones de caja en las oficinas recaudadoras.

Serán por lo tanto los elementos constitutivos de este delito los si---- guientes:

1) un sujeto activo. Hacemos hincapié en este punto, puesto que aún ---- cuando en todo delito debe haber un transgresor que se adecúe al tipo penal, en este caso, por lo que se refiere en específico al segundo párrafo, el sujeto activo será en términos generales un empleado de la administración pública que tenga a su cargo, o al menos acceso a las máquinas registradoras. Y por lo tanto la pena que señale -- este artículo se verá incrementada por lo dispuesto en el artículo 97 del propio --- Código Fiscal de la Federación.

2) Que a través de una conducta activa dolosa altere o destruya aparatos de control, sellos, marcas oficiales o máquinas registradoras.

Así, se está en presencia de un delito de comisión por acción, pero a -- diferencia de otros tipos delictivos previstos en el Código no es de naturaleza obje tiva, es decir, no se configura con la simple realización de la conducta sino que -- ésta debe ser dolosa, es por lo tanto que debe existir la intención delictuosa, la - cual en los términos del artículo noveno del Código Penal se presume, admitiendo --- prueba en contrario.

3) Que los aparatos de control, sellos o marcas oficiales tengan fines - fiscales o se impidiere la consecución de sus propósitos. Los fines fiscales se ree- fieren a aquéllos que directa o indirectamente se vinculen con la recaudación, y --- por lo que se refiere a la segunda situación impedir que operen las finalidades para las que fueron colocadas, pueden ser la constatación o verificación de determinadas situaciones concretas. Ejemplo, el sellar un cajón, que permitirá el verificar que - no ha sido abierto.

En lo que se refiere a las máquinas registradoras no se señalan estas -- finalidades en particular, sin embargo por la función en que se utiliza se presumen.

4) Por último, en lo que se refiere a la pena, ésta se aumentó con relación al precedente del Código anterior de dos o tres meses en cuanto al mínimo aplicable.

Este delito en nuestra actual codificación se puede tomar a diferencia -- del anterior como un delito innominado, puesto que no recibe una denominación gené-- rica que abarque la totalidad de las conductas que tipifica; ésto a nuestro modo de ver es un gran acierto, puesto que en el anterior Código Fiscal se les englobaba -- erróneamente en el delito de rompimiento de sellos, siendo que no todas las conduc-- tas tenían relación con éste.

**DELITOS RELATIVOS A VISITAS O
EMBARGOS SIN MANDAMIENTO.**

Este tipo penal fiscal se encuentra contemplado en el artículo 114 del -
Código Fiscal de la Federación, que textualmente dice:

ARTICULO 114.- Se impondrá sanción de tres meses a seis -
años de prisión a los funcionarios o empleados que ordenen o
practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento
escrito de la autoridad fiscal competente (234).

Este precepto contiene dos supuestos diferentes en cuanto a su regula---
ción específica, es decir, los embargos y las visitas domiciliarias en tanto que en
el antecedente inmediato de éste, que es el artículo 65 del Código Fiscal de la Fede---
ración, sólo se contempla la hipótesis de las visitas domiciliarias.

ARTICULO 65.- Se impondrá prisión hasta de tres años, a -
los funcionarios o empleados públicos que practiquen o pre---
tendan practicar visitas domiciliarias sin mandamiento es---
crito de la autoridad fiscal competente (235).

Lo que sanciona en este delito es la violación a las formalidades esta---
blecidas en la Constitución Política y que se consagran como garantía constitucional
en el artículo 16 Constitucional. En cuanto a los embargos debe aplicarse lo que ---
dispone el párrafo primero del citado artículo, cuando señala:

ARTICULO 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, fa
milia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de ---
mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y
motive la causa legal del procedimiento (236).

Y en lo que se refiere a las visitas domiciliarias en el artículo consti---
tucional que se menciona, si se hace una expresa referencia a ellas, en su segundo -
párrafo que dice:

234 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 114.

235 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS: Op. cit. p. 16.

236 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: Op. cit. p. 18.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar - que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose - en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos (237).

En lo que se refiere a las visitas domiciliarias se encuentra precisado en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación que a su vez remite al artículo 38, el requisito de señalar la autoridad que emite u ordena el acto.

A continuación se pasará a analizar los elementos que configuran este -- tipo penal fiscal:

I.- El sujeto activo. En este caso el sujeto activo debe guardar una --- calidad específica puesto que deberán ser empleados o funcionarios públicos más no - obstante no se aplicará el agravante que para estos sujetos señala el propio Código en su artículo 97, puesto que en ese caso se caería en una duplicidad, ya que este - tipo ya prevé que el sujeto activo será un funcionario o empleado público.

La norma contenida en el artículo 114 prevé que pueda realizarse esta -- conducta delictuosa por sí o a través de terceras personas, por lo que en este último caso se debe analizar el grado de participación de éstas en el delito.

Si una persona se ostentara como funcionario o empleado público sin serlo y realizara un supuesto embargo o visita domiciliaria, no se caería en la hipótesis que prevé este artículo, sino en la que se contiene en el Código Penal bajo el - rubro de Usurpación de Funciones Públicas y por lo tanto deberá ser sancionado como tal.

II.- Este es un delito de comisión por acción ya que debe darse fáctica- mente una orden o se practique un embargo o visita domiciliaria.

III.- Pero sin duda alguna el requisito configurativo más importante es que no existe el mandamiento por escrito de la autoridad fiscal competente. Por lo que a autoridad competente se refiere, lo serán aquellas que el Código, leyes y --- reglamentos, así lo determinen.

Aquí se está en presencia de tres supuestos:

A) Que la autoridad que lo ordene o lo practique sí sea competente, pero no exista el mandamiento escrito.

B) Que exista mandamiento escrito, pero que la autoridad no sea competente, y

C) Que no sea competente la autoridad y no exista mandamiento escrito.

Es menester analizar un caso que se presenta comunmente, es decir, que en un acto ilegal se obtuviese por ejemplo constancias de la existencia de irregularidades, así cabría preguntarse cual sería su valor probatorio, encontrándonos que se sancionará únicamente a los funcionarios o empleados públicos que realizaron el acto sin apegarle el derecho, pero éste no restará el valor probatorio ni de validez de los datos obtenidos.

En lo que se refiere a la sanción, ésta se ha precisado en sus mínimos y máximos, que puede ser de tres meses a tres años. Debe resaltarse que se estableció un mínimo específico ya que la disposición del Código Fiscal anterior únicamente establecía el máximo de tres años por lo que debía estarse a lo previsto por el Código Penal, que señala como mínimo de una pena tres días, por lo que creemos que es un acierto el haber aumentado la penalidad mínima de este tipo, ya que un delito de esta índole no debería ser castigado únicamente con una pena de tres días.

Pero si en el párrafo anterior se ha hecho referencia a un acierto, creemos que el requisito de procedibilidad de querrela debía desaparecer de este tipo penal, puesto que entre otras cosas frenaría algunas arbitrariedades que se cometen

al no haber disculpantes o desistimientos ante este tipo de conductas ilícitas que -
atentan contra la seguridad jurídica.

**DELITO DE APODERAMIENTO O DESTRUCCION DE
MERCANCIA EN DOMINIO FISCAL.**

Este delito se encuentra tipificado en el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación, que textualmente dice:

ARTICULO 115.- Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentran en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 100,000.00; cuando exceda de esta cantidad, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías (238).

Como en los delitos fiscales que anteriormente se han analizado, se hará a continuación mención a los antecedentes directos de este tipo penal fiscal en el anterior Código Fiscal de la Federación; en éste, se encontraban separados los dos supuestos que continen el precepto actual, en sendos artículos:

ARTICULO 62.- A quien robe mercancía que se encuentre en el dominio fiscal, de importación prohibida o sujeta a permiso, o respecto de la cual no se hayan cubierto los impuestos aduanales respectivos, se le aplicará, la pena correspondiente al delito de robo, que se aumentará con prisión de diez días a cinco años.

ARTICULO 63.- La agravación a que se refiere el artículo anterior, también se impondrá al que intencionalmente destruya o averíe mercancías ajenas que se encuentren en el dominio fiscal y por las cuales no se hayan cubierto los impuestos respectivos (239).

Ahora bien, a continuación se procederá a mencionar las diferencias que se presentan respecto a este tipo en el anterior y en el nuevo Código Fiscal de la Federación.

a) En primer lugar, como ya se apuntó en el nuevo precepto se conjuntaron las dos disposiciones del Código anterior.

b) En el Código vigente se hace referencia a recintos fiscales o fiscalizados, mientras que en el anterior se refería a dominio fiscal.

c) El nuevo Código Fiscal, a diferencia del anterior, no señala a qué título se encuentran las mercancías en los recintos.

d) En el anterior Código Fiscal se le tipificaba como un robo agravado. En el actual se le califica como apoderamiento, con una pena específica, aún cuando conserva la naturaleza del robo.

En lo que se refiere a los elementos configurativos de este delito fiscal, se considera que éstos son los siguientes:

1) Que se presente un apoderamiento o destrucción dolosa de mercancías.

Es así, un delito de acción, que requiere además que exista una intención dolosa en realizarlas.

2) Que las mercancías se encuentren en un recinto fiscal o fiscalizado.

Lo que debe entenderse por mercancías, se encuentra definido en el propio Código Fiscal de la Federación, en su artículo 92, en el párrafo cuarto.

De igual forma, en los términos del artículo 92 fracción II, se señala como requisito para proceder en este delito que el Fisco Federal formule su declaración de perjuicio.

En lo tocante a la penalidad, ésta al igual que en otros delitos fiscales, se señala en base a si el valor de lo robado o destruido excede o no la cantidad de \$ 100,000.00; en caso de que no se rebase la sanción será de tres meses a seis años de prisión y en el caso contrario será de tres a nueve años de prisión.

Es aplicable la crítica que se ha hecho a lo largo de este estudio, en cuanto a determinar las sanciones en base a una cantidad predeterminada, siendo a -- nuestro juicio más idónea la fijación en base a salarios mínimos, aumento en el índice de precios, etc.

EL DELITO DE CONTRABANDO.

El delito de contrabando, es sin lugar a dudas, uno de los primeros que abordaron las leyes o codificaciones penales comunes para ser regulados en leyes de naturaleza aduanera y fiscal.

Sin embargo, el alcance que se le da al delito de contrabando no ha sido unánime en el tiempo y en el espacio. Así, se nos presenta en ocasiones como violaciones a disposiciones de carácter aduanal, fiscal, parafiscal y sus respectivas --- obligaciones formales. Mientras que en otros su campo es mucho más restringido, refiriéndose únicamente a violaciones de contenido aduanal, denominándose a las trans---gresiones de carácter fiscal o parafiscal como defraudación aduanera.

El maestro argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge, nos brinda una definición générica de contrabando, que dice así:

...es toda acción y omisión tendiente a impedir la intervención aduanera en operaciones de introducción o extracción de mercaderías o susceptible de inducir en error, mediante -- ardid o engaño, acerca del tratamiento fiscal de éstas o sobre la aplicación de normas establecidas en defensa de la -- economía nacional (240).

Quizá en estricto derecho, debería de considerarse sólamente como delito fiscal las transgresiones que se realizan en la introducción o extracción de determinados bienes, causándole directa o indirectamente un perjuicio económico al Fisco, -- sin embargo de hecho se presenta en casos en que se persigue una finalidad parafis-- cal y en otras en que lo que se persigue es la defensa de la economía nacional por -- ejemplo, defendiendo la planta industrial del país.

En nuestra opinión el delito fiscal de contrabando debería de abarcar -- únicamente las violaciones con repercusiones fiscales o parafiscales, dejando fuera aquellos tipos en que no existe un atentado contra los derechos recaudatorios del -- Fisco, por ejemplo que se tipifique como contrabando la introducción o extracción de mercancías exentas de impuestos, aún cuando requieran permiso de la autoridad (art.

92, fracción III del Código Fiscal de la Federación), puesto que no se está en presencia de un delito fiscal, sino un mero ilícito aduanal.

El bien jurídico tutelado en el contrabando es tanto la percepción de -- ingresos por parte del Estado, en lo que toca a la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional, así como la protección de la economía del país evitando que entren o salgan determinados bienes del país.

EL DELITO DE CONTRABANDO EN EL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el Código Fiscal de la Federación vigente se presentan algunas reformas sustanciales en el tratamiento del contrabando, respecto del Código Fiscal anterior; a continuación se harán algunos comentarios respecto al artículo de la nueva codificación, asentando algunas de las diferencias que apuntamos a manera de observar los avances en este aspecto.

En el Código Fiscal vigente, como sucedía en el anterior, no se da un concepto general sobre el contrabando, y únicamente se señalan las formas en que se comete el delito; en el artículo 102 del nuevo Código se han previsto sólo tres formas, a diferencia de las cinco del anterior, aunque el contenido de las fracciones suprimidas ha sido reubicado en las disposiciones que regulan este tipo penal fiscal.

ARTICULO 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él: (241).

En el rubro de este artículo se señala el elemento común a los casos de comisión de este delito que se plantean en el propio artículo. Siendo por lo tanto un delito de comisión por acción, y no podrá configurarse por omisión. Esta introducción o extracción serán así un elemento objetivo de este delito.

Ahora bien se hace referencia a que se introduzcan o extraigan del país, debiéndose entender por éste la República Mexicana y cuya extensión territorial se precisa en cuanto a los elementos que la componen en el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En lo que toca al objeto de este delito, se señala que deben ser mercancías, las cuales para los efectos del capítulo que comprende los delitos fiscales se definen en el artículo 92, cuarto párrafo del propio Código Fiscal de la Federación. El Licenciado Villaseñor al respecto señala:

El objeto materia del delito de contrabando a la importación debe recaer sobre mercancías extranjeras, esto es, las no nacionalizadas. En la exportación, el contrabando se realiza con mercancías nacionales o nacionalizadas, siendo las primeras las que se elaboran en el país, y las segundas las que siendo extranjeras se encuentran legalmente en dicho país, en forma definitiva y por lo tanto son legalmente nacionales (242).

A continuación se pasará a comentar brevemente cada una de las fracciones que integran el citado artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

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

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse (243).

Aquí, además del elemento común de que hablamos anteriormente, se presenta otro, de índole puramente fiscal que es la omisión en el pago de los impuestos. Por lo tanto, se está en presencia de un delito fiscal por excelencia ya que la violación se relaciona directamente con la percepción de ingresos por parte del Estado, en este caso por una violación a una obligación tributaria. Es claro, que las mercancías que se introducen o se extraen se encuentran gravadas por leyes impositivas. Es así, que la transgresión puede referirse a impuestos a la importación o a la exportación.

Estos impuestos a la importación y a la exportación pueden tener fines únicamente recaudatorios, o sea fiscales; o perseguir además de la obtención de ingresos, ciertos fines que trascienden a los meramente económicos.

El maestro Manuel Rivera Silva, señala que esta omisión en el pago de los impuestos debe ser por intención, culpa o preterintencional (244)

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

242 ANTONIO VILLASEÑOR PÉREZ: El Delito de Contrabando. Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho; Escuela Libre de Derecho, México, 1973. p. 87.
 243 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 102.
 244 Cfr. MANUEL RIVERA SILVA: Op. cit. p. 78.

II.- Sin permiso de autoridad competente cuando sea necesario este requisito (245).

En este caso nos encontramos ante lo que se denomina mercancías restringidas, que son aquéllas que para introducirse o extraerse del país, es necesario -- permiso previo de autoridades oficiales.

Como se puede apreciar se está ante el elemento objetivo de este delito, es decir, la importación o exportación de mercancías, pero en este supuesto en particular, no se hace referencia alguna al pago de impuesto alguno, pudiéndose inferir -- que además del permiso que se requiere puede existir o no, vinculación con aspectos relativos a obligaciones de índole tributaria.

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

III.- De importación o exportación prohibida (246).

Cabe recalcar que al igual que en las fracciones anteriores la acción -- delictiva de introducir o extraer mercancías del país, configuran el elemento objetivo del delito en estudio.

En este caso, lo que se hace entrar o salir del país son mercancías cuya importación y exportación se ha declarado vedada, por diferentes razones, como puede ser, por ejemplo: por política económica, política sanitaria, motivos de seguridad, etc.

Este es un caso típico de contrabando, en que se separa totalmente del -- aspecto recaudatorio que caracteriza a la materia fiscal, puesto que si el tráfico -- de las mercancías es prohibido, no existe por lo tanto obligaciones tributarias, lo que resulta complicado para determinar el perjuicio que ha sufrido el Fisco, en su -- comisión, como atinadamente lo indica el maestro Manuel Rivera Silva:

245 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. p. 737.

246 Ibid.

Lógico resulta que si está prohibida la importación o exportación, no hay tabla de impuestos, resultando imposible la declaratoria de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo -- sufrir perjuicio.

En los casos de importación y exportación prohibida, el -- daño directo es para la economía nacional y sólo torturando en mucho la hermenéutica, se puede concluir con un daño al -- Fisco, en cuanto interviene en las importaciones o exportaciones (247)

En el primero párrafo del artículo 102, se tipifican otras conductas que configuran de igual forma el delito de contrabando.

ARTICULO 102, primer párrafo:

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como -- quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados -- sin que les hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello (248).

En este párrafo, se presentan dos diferentes supuestos:

1) Que se introduzcan al resto del país mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres.

Aquí, se está en el caso de mercancías extranjeras que ya se encuentran en el país dentro de las circunscripciones señaladas como zonas libres (las cuales -- se regulen en el Capítulo II, del Título Quinto de la Ley Aduanera) y que sean introducidas al país adecuándose a las hipótesis delictivas previstas en las tres -- fracciones del propio artículo 102, por lo tanto, se comprende a aquéllas mercancías de tráfico permitido en que se omite el pago de los impuestos que les corresponde pagar; mercancías restringidas en que no se obtuvo o se negó el permiso requerido; y, mercancías prohibidas. Esta hipótesis es mucho más amplia que la consignada en el --

247 MANUEL RIVERA SILVA: Op. cit. p. 80.

248 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Op. cit. Artículo 102.

artículo 46 fracción II del anterior Código Fiscal de la Federación, que únicamente se refería a las mercancías de tráfico permitido en que se omitía el pago de los ---- impuestos que se hubiesen causado. Pero, por otro lado no se tipifica en el texto -- vigente la situación inversa, que sí se plasmaba en el anterior Código en la Frac--- ción V del mismo artículo 46.

II) El segundo supuesto, se refiere a la extracción de mercancías de --- recintos fiscales o fiscalizados, sin que hayan sido entregados por las autoridades o personas autorizadas para ello.

Tomando por separado este supuesto se podría observar una gran similitud y casi identidad con el tipo penal fiscal consignado en el artículo 115 del Código - Fiscal de la Federación, más observándole en su aspecto integral se aprecia una cualidad objetiva de las mercancías; además de encontrarse en un recinto fiscal o fis-- calizado, éstas deben proceder de las zonas libres.

Con esta conducta delictuosa el sujeto activo perseguirá evitar el pago de los tributos, o disponer de una mercancía restringida o prohibida cuya situación es ilegal.

Cabe, por último recordar, que en lo que toca al delito de contrabando - es necesario cumplir con el requisito de procedibilidad -ya estudiado- de formular la declaratoria de perjuicio, en los términos previstos por el artículo 92, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

PRESUNCIONES DE COMISION DE
CONTRABANDO.

Cabe analizar antes de pasar a analizar cada una de las hipótesis previstas en el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, a señalar lo que debe entenderse por presunción. Y al respecto, se puede decir que es un hecho que se ha deducido de uno perfectamente conocido, es decir, es una conjetura que la ley o el razonamiento humano deriva de un hecho cierto. A las presunciones previstas en la ley se les llama "presunciones legales", mientras que aquéllas que surgen del raciocinio humano se les llama "presunciones humanas". Ahora bien, las presunciones legales - pueden ser *jure et juris* o *juris tantum*, ya sea que no admitan o admitan prueba en contrario para desvirtuar la presunción.

En los casos previstos en el artículo 103 nos encontramos ante presunciones legales, *juris tantum*, siendo la prueba en contra a cargo del inculgado.

ARTICULO 103.- Se presume cometido del delito de contrabando cuando:

I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país (249).

Elementos que configuran esta presunción:

- a) Que se descubran mercancías extranjeras.
- b) Que el hallazgo sea en los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente.
- c) Que carezcan de la documentación correspondiente que acredite su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

Los elementos objetivos que se encuentran en esta fracción es lo que ---

hace presumir que se ha cometido el delito fiscal de contrabando.

ARTICULO 103.- Se presume omitido el delito de contrabando cuando:

II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de la zona de veinte kilómetros en cualquiera dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior (250).

Esta presunción es idéntica a la que se consignaba en la fracción IV del artículo 47 del anterior Código Fiscal de la Federación, con una sólo adición en su última parte: "sin la documentación a que se refiere la fracción anterior", lo cual ha servido para precisar el supuesto contenido debiéndose entender así que se presume el contrabando cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de los límites establecidos sin documentación que acredite su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

ARTICULO 103.- Se presume el delito de contrabando cuando:

III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga (251).

Los elementos que integran esta presunción son los siguientes:

- a) Que no puedan justificarse faltantes o sobrantes de mercancías.
- b) Que éstos se presenten a la hora de realizar la descarga de cualquier medio de transporte.
- c) Que la diferencia se presente en razón de lo asentado en los manifiestos o guías de carga.

250 Ibid.

251 Ibid.

Como en todas estas presunciones cabe prueba en contrario, sin embargo, se supone que los sobrantes pretenden el ser introducidos ilegalmente al país, sin la documentación que les acredite o bien, tratando de omitir el pago de los impuestos que se causaren. Y por otro lado, en los faltantes, se puede presuponer que ya han sido introducidas sin cubrir las contribuciones correspondientes.

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

IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico (252)

Los elementos configurativos de esta fracción son los siguientes:

- a) Que se descarguen mercancías extranjeras.
- b) De cualquier medio de transporte.
- c) Que sea subrepticamente.

En cuanto las mercancías debe entenderse que la presunción es general, - lo cual es reafirmado al señalar algunos casos específicos que son incluidos de ---- igual forma en el supuesto, que son los bienes propios a la tripulación del medio de transporte.

ARTICULO 103.- Se presume cometido el delito de contrabando do:

V.- Se encuentre mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas (253).

Antes de estudiar los elementos que componen esta presunción, cabe el -- apuntar que el tráfico de altura es aquél que se realiza entre puertos de diferentes países.

252 Ibid.

253 Ibid.

- a) Que en tráfico de altura.
- b) Se encuentre mercancías extranjeras.
- c) A bordo de embarcaciones en aguas territoriales.
- d) Carentes de la documentación correspondiente.

La razón de esta presunción es que al encontrarse mercancías extranje---ras en embarcaciones que realizan tráfico internacional y sin documentación, se supo_{ne} que serán introducidas al país, omitiéndose el pago de impuestos, o sin obtener - los permisos relativos o siendo prohibida la introducción.

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

VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una - embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna (254).

El tráfico mixto es aquél que se lleva a cabo tanto entre puestos nacio- nales como internacionales.

Elementos:

- a) Que se descubran mercancías extranjeras.
- b) A bordo de una embarcación.
- c) Que realicen tráfico mixto.
- d) Carente de documentación.

La presunción radica en que al hallarse esta mercancía extranjera sin -- documentación se pretenda introducirla siendo de naturaleza prohibida, restringida o permitida.

ARTICULO 103.- Se presume cometido el delito de contraban

do cuando:

VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero - antes de su arribo (255).

El tráfico de cabotaje es aquél que se lleva a cabo entre puertos de un solo país.

Elementos:

- a) Que se encuentren mercancías extranjeras.
- b) En una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje.
- c) Que no llegue a su destino, o
- d) Que haya tocado un puerto extranjero antes de su arribo.

En primer lugar cabe señalar que se presume el contrabando en este caso puesto que al ser embarcaciones dedicadas al tráfico únicamente nacional, que se encuentren en ella mercancías extranjeras después de no haber llegado a su destino original o bien después de que por cualquier causa se haya tocado un puerto extranjero se supone que se intentará el transgredir la legislación aduanal.

ARTICULO 103.- Se presume cometido del delito de contrabando cuando:

VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para el tráfico de cabotaje (256).

Aquí, la presunción del delito se sustenta en la posible transgresión de

255 Ibid.

256 Ibid.

la legislación aduanal, en particular omitiendo el cumplimiento de obligaciones ---- tributarias sustantivas en materia de exportación o requisitos formales para la ---- propia exportación.

ARTICULO 103.- Se presume cometido el delito de contraban de cuando:

IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional (257).

Aquí, se está en presencia de una aeronave que transportando mercancías extranjeras aterrice en un lugar que no sea un aeropuerto internacional, y es por -- ello que sucediendo ésto, sin pasar los requisitos aduanales es por lo que se pre--- sume el delito.

ACTOS QUE SE EQUIPARAN AL CONTRABANDO.

Equiparar es dar a dos cosas la calidad de iguales, es así que los actos previstos en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, si bien a diferen-- cia del contrabando estrictu sensu, no requieren el común denominador de éste que es la introducción o extracción de mercancías al país, se les da los mismos efectos y - por lo tanto se les sanciona de igual forma.

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

I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documenta-- ción que compruebe su legal estancia en el país (258).

Los elementos que constituyen este tipo son los siguientes:

a) Que se adquiera, enajene o comercie con mercancía extranjera.

257 Ibid.

258 Ibid.

- b) Que dicha mercancía carezca de documentación.
- c) Que no sea para uso personal.

Se está en presencia de la adquisición, enajenación o comercialización de mercancías extranjeras cuyo tráfico es permitido o restringido, pero que no existe la documentación que ampare su legal estancia en el país, y por lo tanto se configura el delito al tenerse como ilegal, sin embargo, esta fracción establece una excusa absoluta consistente en que la citada mercancía extranjera fuere para uso personal.

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

II.- Tenga en su poder por cualquier título mercancías --
extranjeras que no sean para su uso personal, sin la docu---
mentación a que se refiere la fracción anterior (259).

a) El primer elemento es la posesión bajo cualquier título es decir, lo que se tipifica es la posesión real, ya sea por propiedad, depósito. etc.

b) Que carezca de la documentación que acredite su legal estancia en el país.

De igual forma se prevé como excusa absoluta que sea para uso personal.

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

III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida (260).

a) Que se presente una documentación o factura auténtica.

b) Que se ampare con ella mercancía distinta. Aquí puede ser distinta --

259 Ibid.

260 Ibid.

tanto en calidad o bien en cantidad.

Cabe resaltar la conducta dolosa que impera en este supuesto.

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido (261).

En este supuesto es evidente el delito que se comete, puesto que las mercancías extranjeras de naturaleza prohibida no podrán haberse introducido al país -- sino en forma ilegal. Por lo que esta situación de poseerla se considera como un elemento objetivo que se sanciona en este precepto.

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

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de -
la federación o de Municipios, autorice la internación de al
gún vehículo, proporcione documentos o placas para su circula-
ción, otorgue matrícula o abanderamiento o intervenga para
su inscripción en el registro federal de vehículos, cuando -
la importación del propio vehículo se ha efectuado sin el --
permiso previo de la autoridad federal competente (262).

Elementos:

a) Que el sujeto activo sea funcionario o empleado público de la Federa-
ción, de los Estados, Distrito Federal o Municipio.

b) Que realice actos que permitan la internación o estancia de un vehícu-
lo ilegal en el país.

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

261 Ibid.

262 Ibid.

VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles o camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años (263).

Elementos:

a) La posesión de un vehículo extranjero.

b) Que no se pueda acreditar su importación o legal estancia, o sin previa autorización legal. Creemos que el segundo término hubiera sido suficiente, pues to que abarca tanto al primero como al tercero.

En la última parte de la fracción se indica que en el caso de automóviles y camiones sólo se procederá si su modelo corresponde a los últimos cinco años. La razón que según algunos autores se tomó en cuenta para la fijación de dicho término es la prescripción de los créditos fiscales. Así, en el caso de que sea anterior el modelo ésto será un excluyente de responsabilidad para su poseedor.

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

VII.- Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente (264).

a) Que se enajene o adquiera por cualquier título legal, como se aprecia lo que se tipifica es la existencia de un acto de dominio.

b) Que no exista autorización legal.

c) Que el objeto del acto de dominio sea un vehículo de importación temporal. No se distingue qué clase de vehículos, por lo que se entienden todos; ---

263 Ibid.

264 Ibid.

siendo su cualidad el estar únicamente autorizada temporalmente su permanencia en el país, y en ello radica el hecho delictuoso, puesto que se realiza un acto de dominio sobre un vehículo que tiene una afectación legal.

ARTICULO 105.- Seré sancionado con las mismas penas del -
contrabando quien:

VIII.- Enajene o adquiera por cualquier título vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en -
dichas zonas o franjas (265).

a) Que se realice un acto de dominio sobre vehículos importados para ---
transitar únicamente en zonas libres o franjas fronterizas.

b) Que se realice un acto de dominio sobre un vehículo importado provi---
sionalmente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas.

Cuando en ambos casos el adquirente resida fuera de dichas zonas.

CONCEPTO DE MERCANCIA DE USO PERSONAL Y
DOCUMENTOS PARA ACREDITAR LA LEGAL ESTANCIA.

En algunas disposiciones relativas de contrabando se señala como exclu---
yente de responsabilidad que las mercancías sean de uso personal; en el artículo ---
106 del Código Fiscal se enuncia lo que debe entenderse por mercancía de uso perso---
nal.

ARTICULO 106.- Para los efectos del artículo anterior:

1.- Son mercancías de uso personal:

- a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.
- b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo; lociones, per fumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

- c) Artículos domésticos para su casa habitación siempre que no sean dos o más de la misma especie (266).

La enunciación es limitativa, puesto que no pueden ser incluidas otras mercancías de diversa índole, aún cuando existen ciertos puntos confusos, v.gr., lo que debe entenderse por joyas o por artículos domésticos.

En la segunda parte de este artículo se señala los documentos que sirven para justificar la legal estancia de la mercancía extranjera en el país, siendo de igual forma un listado que enuncia limitativamente las formas de hacerlo.

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

- a) La documentación aduanal exigida por la ley.
- b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.
- c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.
- d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el -- servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente (267).

PENA PARA EL DELITO DE CONTRABANDO.

La sanción para este delito se encuentra prevista en el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

ARTICULO 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no exceden de \$ 500,000.00

II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos exceden de \$ 500,000.00

III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de ---

266 Ibid.

267 Ibid.

mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

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

IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquéllas si son producidas antes del contrabando (268).

A manera de poder analizar este artículo se agruparán los diferentes supuestos que contiene:

A) OMISION DE IMPUESTOS:

1) Si su monto no excede de \$ 500,000.00 de tres meses a seis años -- de prisión.

2) Si su monto excede de \$ 500,000.00 de tres a nueve años de prisión.

3) Si no es posible determinar el monto de los impuestos omitidos, -- de tres meses a seis años de prisión.

B) EXENTAS DE IMPUESTOS QUE REQUIEREN PERMISO DE LA AUTORIDAD:

En este caso la sanción es de tres meses a seis años de prisión.

C) MERCANCIAS DE TRAFICO PROHIBIDO.

1) Cuya prohibición radique en mandato del Ejecutivo, en base a las -

facultades consignadas en el artículo 131 de la Constitución Política, en su segundo párrafo. Cuya sanción será de tres meses a nueve años de prisión.

2) En los demás casos de mercancías prohibidas de tres a nueve años de prisión.

Según lo previsto en el primer párrafo del artículo en estudio se señala que aún cuando se estropear el objeto del delito, se tomará su valor como si no se hubiere dañado, si éste sucedió antes del contrabando.

En los casos en que se omita impuestos por más de \$ 500,000.00 o sea --- el objeto del delito mercancías prohibidas por disposición del legislativo; no habrá lugar a la libertad caucional o bajo fianza.

La penalidad para el delito de contrabando puede aumentarse cuando se -- considere a éste como calificado, tanto los agravantes como la penalidad se encuentran previstos en el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación.

Así todas las situaciones que califican al delito se deben a casos en -- que el legislador ha considerado que existe una mayor peligrosidad por parte del --- sujeto activo que comete el delito y por lo tanto se le debe imponer una pena mayor.

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

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

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

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

IV.- Usando documentos falsos (269).

Las calificaciones a que se refieren las fracciones III y IV de este ---

artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye -- otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación (270).

Este último párrafo contiene la agravación de la pena cuando se ha determinado la calificación del delito.

LA PRESCRIPCIÓN
EN LOS DELITOS FISCALES.

Antes de pasar al estudio de este punto en específico, cabe resaltar algunos puntos preliminares.

La facultad que se concede al Estado para perseguir a los delinquentes y procurar que su conducta sea reprimida es lo que se denomina derecho de acción, -- con su ejercicio se acude ante un órgano jurisdiccional para que éste determine --- la penalidad que le corresponde al transgresor correspondiendo la ejecución de esta sanción a las autoridades administrativas y es lo que se conoce como derecho de --- ejecución. Sin embargo, la misma ley establece supuestos en que se extingue uno de --- esos derechos o ambas.

Así, entre estas causas que de una y otra forma impiden que el delin--- ciente sea castigado, el Derecho Penal prevé: el cumplimiento de la pena, la muerte, la amnistía e indulto, perdón y consentimiento del ofendido, rehabilitación y pres--- cripción.

De estas se trata específicamente en el Código Fiscal de la Federación, la prescripción, y aunque no idénticamente también se aborda una especie de consen--- timiento del ofendido, en la posibilidad de desistirse de la querrela, supuesto que se estudió con anterioridad.

Ahora se pasará al estudio de la figura de la prescripción que consiste en la pérdida del ejercicio de acción o de ejecución, por el simple transcurso del --- tiempo.

En el Código Fiscal de la Federación se le comprende en el artículo --- 100, que a la letra dice:

ARTICULO 100.- La acción penal en los delitos fiscales -- perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Cré--- dito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y

del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años - que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia Federal (271).

De este artículo se pueden derivar las reglas generales que deben aplicarse a los delitos fiscales en materia de prescripción.

A) DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA.

1) CON CONOCIMIENTO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO -- DEL DELITO Y DEL DELINCUENTE prescribirá en tres años, a partir de éste.

2) SIN CONOCIMIENTO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, - prescribirá en cinco años a partir de la fecha en que se cometió el delito.

B) DELITOS NO PERSEGUIBLES POR QUERELLA.

Se deberá estar a las disposiciones del capítulo VI, del Título Quinto del Libro Primero del Código Penal en materia Federal.

CONDENA CONDICIONAL EN
LOS DELITOS FISCALES.

La condena condicional, es el nombre que recibe la suspensión de la resolución judicial. Su razón de ser es evitar que el delincuente primario y que presenta poca peligrosidad, purge una penal privativa de libertad en un determinado lugar en donde se encontrará rodeado de delincuentes de gran peligrosidad y que pueden evitar que el reo se rehabilite adecuadamente y por el contrario que se agrave su tendencia antisocial.

Los requisitos y procedimientos que deben seguirse para que el transgresor disfrute de este beneficio, se encuentran plasmados en el artículo 90 del Código Penal para el Distrito Federal, en materia común Federal para toda República.

Sin embargo el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación señala -- que para que proceda la condena condicional en los delitos fiscales es necesario que se cumpla un requisito más de los que se señalan en el Código Penal, esto es, se comprueba que el interés fiscal haya sido cubierto o garantizado.

ARTICULO 101.- Para que proceda la condena condicional -- cuando se incurra en delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que el interés fiscal está --- satisfecho o garantizado (272).

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

CONCLUSIONES

I.- En primer término se abordará lo contemplado en referencia al Estado y la Nación, realizando un pequeño extracto que resalte los puntos concluyentes de lo abordado en este estudio.

1.- El Estado se puede conceptualizar como una Sociedad política, la cual se encuentra asentada en un territorio determinado, encontrándose organizada y jerarquizada - mediante un orden jurídico que determina el ámbito competencial de sus gobernantes - y la manera en que se ejercerá el poder público, así como los fines del propio Estado.

2.- Los Estados no surgen por una generación espontánea, por el contrario, estos son resultado de una evolución, que generalmente abarcan el paso por diversas etapas o - pasos como son: La Población, la Comunidad que se da al presentarse una serie de inter-relaciones entre el grupo humano se conforma la Población, la siguiente etapa -- es la nación, que manifiesta una unidad y conciencia de la misma, careciendo de poder o autoridad que pudiera en forma coactiva imponer obligatoriamente el cumplimiento de las decisiones, y por último se tiene a la Sociedad Política, cuya característica es el perseguir la organización política del elemento personal, mediante el establecimiento de un Orden Jurídico.

3.- El Estado se encuentra compuesto por varios elementos, que son: La Población, -- Territorio, Poder o Autoridad, Orden Jurídico y los Fines del propio Estado.

4.- Los fines del Estado determinarán toda actividad que desarrolle el mismo, pudiendo dividirse este elemento en: A) Aquéllos que buscan la permanencia, continuidad y progreso del propio Estado; y B) Aquéllos que buscan satisfacer las expectativas particulares del elemento humano que compone al Estado.

5.- La Sociedad Política, que sustenta el propio Estado se encuentra dividida en dos grandes grupos de personas: Los gobernantes y los gobernados; correspondiendo a los primeros determinar el bien público temporal y expedir órdenes y mandamientos que -- permitan su obtención, inclusive mediante la aplicación de la fuerza material; por -- lo que toca a los gobernados, estos deben de cumplir las disposiciones expedidas -- por los gobernantes, gozando de plena libertad para realizar todo aquello que no les haya sido expresamente prohibido.

6.- Para el punto central de este estudio el elemento más relevante es el Poder, el cual de acuerdo al artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se le atribuye su origen al pueblo, instituyéndolo este poder público en beneficio de este.

7.- El Poder es ejercido por una serie de individuos (gobernantes), entre los cuales se establecen una serie de complejas relaciones. Así cuando este poder se ejerce con base en un sistema jurídico, se puede decir que es un poder de iure, pero también cuando su ejercicio se aparte de las normas jurídicas, se presenta en este caso un poder de facto (situación que apareja la ilegalidad de los actos).

8.- Por lo que se refiere a la Autoridad, esta es la facultad de dictar órdenes y mandamientos, pudiendo recurrir para lograr su cumplimiento a la utilización de la fuerza material, es decir, el cumplimiento forzoso o mediante la amenaza o aplicación de castigos, es decir disfrutan y ejercen el poder.

9.- La efectividad de las órdenes y mandamientos radica en su susceptibilidad de cumplimiento y en su orientación al cumplimiento de los fines del Estado.

10.- Por lo que toca al gobierno, este se encarga del elemento humano que conforma al Estado, encausándolo y vigilando su actividad.

11.- la línea de conducta que dicta el gobierno es a través de órdenes que pueden ser: A) Generales a priori: Imperativas o Supletorias y B) Particulares; las cuales se encuentran bajo la forma de normas jurídicas que emite el Estado en el cumplimiento de sus funciones Legislativa (leyes y decretos), Judicial (sentencias y jurisprudencia) y Ejecutiva (reglamentos y decretos), división que se establece en el artículo 49 de la Constitución.

12.- Si no se diera cumplimiento a lo previsto en la norma jurídica y con base en la facultad sancionadora de que goza el Estado, se buscará el reprimir al transgresor.

13.- La Sanción debe estudiarse encuadrándosele en la estructura del Estado, debido a la estrecha relación que guarda con los fines de este y con su cumplimiento.

14.- Todas las normas que rigen a una sociedad humana, ya sean normas morales, religiosas, convencionalismos sociales o normas jurídicas, pretenden lograr que se lleven a cabo o se dejen de realizar determinadas conductas bajo la respuesta de un

reforzador positivo o negativo, es decir, un premio o un castigo, principio que es conocido como de retribución.

15.- A diferencia de otros sistemas normativos el jurídico se caracteriza por la posibilidad de hacer cumplir el mandamiento aún en contra de la voluntad del transgresor. Así en el Derecho la imposición de una sanción y el acto coactivo dan lugar a que la conducta cuya transgresión podría producir la actualización de la sanción sea obligatoria.

16.- Así, la sanción se puede conceptualizar como: una consecuencia jurídica que se produce por el incumplimiento a un imperativo señalado en una norma, o por la inobservancia de un compromiso adquirido, que generalmente será sentida como un mal por la persona a la que se le aplique.

17.- Existe una estrecha relación entre varios conceptos como son: incumplimiento, punibilidad, sanción y coerción. Así, el incumplimiento determina que una conducta sea punible y el merecimiento para el transgresor de una sanción y la coerción es la aplicación de la sanción aún en contra de la voluntad del sujeto incumplido.

18.- Toda sanción persigue el restablecer el orden y equilibrio que se pierde con la violación, pero debido a que no todas las transgresiones tienen la misma gravedad -- y consecuencias, así como, la diversidad de los bienes jurídicos tutelados que se ven afectados por esta, es lo que ha dado lugar a la creación de gran cantidad de -- sanciones, las cuales para su estudio han sido agrupadas y clasificadas siguiendo -- diversos criterios.

19.- Algunos tipos de sanciones que se pueden mencionar son: La caducidad, el cumplimiento forzoso, la inexistencia, indemnización, nulidad, privación de derechos y la rescisión.

20.- las sanciones se agrupan por la autoridad que las aplican en: Administrativas, Judiciales y en ocasiones Legislativas.

21.- Según la esfera jurídica afectada se clasifican en: Sanciones personales y Sanciones Económicas.

22.- Según su autonomía las sanciones son clasificadas en: Principales, accesorias -- y secundarias.

23.- Por la relación que existe entre la norma infringida: Coincidencia y no coincidencia. Coincidencia: Cumplimiento forzoso; No Coincidencia: Indemnización y Castigo pudiendo combinarse estas de la siguiente manera: Cumplimiento forzoso más indemnización, Cumplimiento forzoso más castigo, Indemnización más castigo y Cumplimiento forzoso más indemnización más castigo.

24.- Por la rama del derecho que las aplica: Sanciones de Derecho Penal, de Derecho Administrativo, etc.

25.- Nuestra Constitución Política se divide para su estudio en dos grandes apartados: La Parte Organiza a Facultades del Poder Público y la Dogmática, que establece lo que se conoce como Garantías individuales, que es un límite a la competencia --- de los Organos del Estado y que no puede ser rebasado pues lo contrario significaría la violación a estas garantías; por lo cual se ha establecido un mecanismo que permite la defensa del gobernado cuando acontece esta situación, es decir, el Juicio de Amparo.

26.- De acuerdo a lo establecido en el artículo primero de la Constitución Política gozan de las garantías individuales todos los individuos por el simple hecho de --- serlo, siendo estos individuos tanto personas físicas como morales o jurídico colectivas.

27.- El artículo trece constitucional establece otras garantías individuales de alta relevancia respecto al estudio que se ha realizado, puesto que contempla: La prohibición de ser juzgado por leyes privativas: La prohibición de ser juzgado por tribunales especiales.

28.- Dentro de las garantías de seguridad jurídica que contempla la Constitución Política, cabe destacar la de irretroactividad de la ley (artículo 14, primer párrafo) la garantía de audiencia (artículo 14, segundo párrafo), así mismo, dentro de este artículo se prevee la garantía de la exacta aplicación de la Ley en materia penal -- En lo tocante a la garantía de legalidad --cuya vinculación es indudable en cuanto -- al tema desarrollado-- se establece la obligación de fundamentar y motivar cualquier acto de autoridad que afecte la esfera jurídica del gobernado (artículo 16 constitucional). También dentro de este mismo grupo de garantías se encuentra aquella que -- dispone la forma en que deben realizarse las visitas domiciliarias.

De igual forma cabe resaltar las garantías consignadas en el artículo 22 constitu---

cional: las penas cuya aplicación quedan excluidas, los únicos casos en que no se --
considerará confiscación de bienes y por último la prohibición y excepciones a la --
pena de muerte.

El artículo 23 Constitucional, de igual modo establece tres garantías individuales --
de las agrupadas como de seguridad jurídica: Imposibilidad de que cualquier juicio --
de naturaleza criminal tenga más de tres instancias; negativa de juzgar a una perso- --
na dos veces por el mismo delito y la prohibición de la práctica de absolver de la --
instancia.

29.- Es menester señalar que en lo relativo al artículo 23 constitucional en la par- --
te que prohíbe que una persona sea juzgada dos veces por el mismo delito, ha suscita- --
do una controversia en el ámbito fiscal, por la existencia de infracciones y delitos --
fiscales que pueden ser configuradas respecto a una misma conducta, presentándose --
las dos posiciones, tanto aquella que señala la inconstitucionalidad de esta situa- --
ción como aquella que defiende su legalidad, imperando en los últimos tiempos esta --
última, en base al criterio de que la autoridad administrativa que impone las san- --
ciones por las infracciones administrativas no juzga, puesto que esto es una facultad --
que corresponde únicamente al Poder Judicial quien impone las penas por los de- --
litos fiscales.

30.- El Poder Sancionador con que cuenta el Estado Mexicano se encuentra previsto en --
el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es- --
tablece: 1) la aplicación de las penas es propia de la autoridad judicial. 2) la --
autoridad administrativa podrá sancionar las infracciones a los reglamentos guber- --
nativos y de policía; pudiendo aplicar únicamente arresto o multa, sin embargo la --
práctica muestra que imponen sanciones de índole diversa, trasponiendo con ello --
la limitante que establece este artículo, aún cuando la doctrina y los tribunales --
han argumentado diversos puntos con que han tratado de defender la situación antes --
descrita.

II.- A continuación se abordarán los puntos concluyentes de los temas introducto- --
rios al Delito Fiscal.

31.- El estado para la consecución de sus fines le es necesario allegarse de ciertos --
medios que le permitan alcanzarlos, estos medios se encuentran regulados por el Or- --
den Jurídico, cuya naturaleza puede ser de medios personales y medios materiales.

32.- Cada vez es más indispensable en el Estado moderno la necesidad de que se allegue de medios económicos a manera de poder obtener la consecución de sus fines y por ende a la satisfacción de las necesidades colectivas e individuales.

33.- El Estado en lo relativo a los medios económicos maneja una tricotomía indisoluble: INGRESO-MANEJO-GASTO.

34.- El Estado posee diversas fuentes de donde puede obtener sus ingresos: Su propio patrimonio, el establecimiento de contribuciones, la contratación de préstamos privados o públicos, naciones o internaciones, emisión de obligaciones o bonos, emisiones de monedas, etc.

35.- La actividad que realiza el Estado referente a la obtención, manejo y erogación de recursos se ha denominado como Actividad Financiera del Estado.

36.- la Actividad Financiera del Estado por su extensión y complejidad es abordada por diversas disciplinas, correspondiendo los aspectos, políticos y económicos a la Ciencia de las Finanzas y su aspecto jurídico al Derecho Financiero. Los fines a la Política Financiera.

37.- El Derecho Financiero puede ser conceptualizado como: El conjunto de normas que estudian el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, regulando la obtención; manejo o administración y erogación de los recursos del Estado, así como, las diversas relaciones que suscitan su aplicación entre gobernantes y gobernados.

38.- El Derecho Financiero ha sido dividido en Derecho Presupuestario, Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial, Derecho Monetario y Regulación Jurídica del Crédito Público, aún cuando sostenemos que sólo las tres primeras divisiones pueden señalarse como autónomas, las restantes no han alcanzado aún el suficiente desarrollo que permita hablar de su separación de las otras.

39.- Para lo tocante a este estudio el más importante es el Derecho Fiscal, siendo su determinación la que más problemas ha provocado tanto en la doctrina y legislación nacional como extranjera. Pero del estudio realizado se puede desprender que cualquier ingreso que perciba el Estado, sin importar su procedencia (ya sea de la explotación de su propio Patrimonio, de las contribuciones o de los obtenidos en su carácter de persona de derecho privado) deben reputarse compuesto por las normas legislativas y administrativas y las interpretaciones judiciales de ellas, que se

...lieren a la percepción de cualquier ingreso por parte del Estado, así como, todas las relaciones que se susciten en torno a su obtención, ya sea entre el Estado y los particulares, entre los diversos órganos o dependencias del Estado e incluso entre los mismos particulares.

40.- La lamentable confusión terminológica existente en la determinación del concepto del Derecho Fiscal y de su contenido, se ha extendido por ende a conceptos integrantes del mismo como lo es la Relación Jurídica Fiscal, que generalmente se ha equiparado a la Relación Jurídica Tributaria, siendo que esta última es tan sólo una parte de aquélla, pues su ámbito se circunscribe a sólo una clase de ingresos que percibe el Estado, es decir, aquéllos obtenidos de los particulares o de sus propias dependencias aplicando su imperio. Presentándose la misma situación en lo relativo a la Obligación Fiscal y la Obligación Tributaria.

41.- La Relación Jurídica Fiscal puede ser conceptualizada como: El vínculo jurídico que establece Derechos y Obligaciones al y Estado y sujetos de Derecho Privado u organismos descentralizados y empresas de participación estatal, apareciendo el primero como Acreedor y los segundos como Deudores (puediendo existir esta relación a la inversa, pero siempre bajo el punto de partida del ingreso del Estado). La calidad de Acreedor del Estado, puede presentarla en relaciones de carácter tributario o no tributario.

42.- La Relación Jurídica Fiscal, nace cuando el Deudor se sitúa en los presupuestos abstractos que se encuentran plasmados en las disposiciones legales, tanto en aquellas normas de Derecho Público, en la que la ubicación en este presupuesto de hecho lo obliga a cumplir en firme ineludible.

...or la prestación exigida en la misma, como el encuadramiento en los requisitos necesarios para obtener una concesión o bien que permita el contratar con el Estado bajo la regulación del Derecho Privado.

43.- En las Relaciones Jurídicas Fiscales se presentan un sin fin de Derechos y Obligaciones, a estas últimas se le conocen como Obligaciones Fiscales, habiéndose destacado de ellas por su importancia, la obligación a cargo del deudor del fisco de cumplir con la prestación que debe realizar y cuya finalidad es el incremento del patrimonio del Estado.

-4.- El nacimiento de la Obligación Fiscal tiene lugar cuando el deudor se sitúa en el presupuesto de hecho que señalan las leyes o bien en el momento en que se determine en las concesiones o contratos.

45.- La Obligación Fiscal en el momento de liquidarse recibe el nombre de Crédito Fiscal.

46.- La Obligación Fiscal se extinguirá dependiendo de su naturaleza, es decir: --- a) De naturaleza tributaria se extinguirá por: Pago, Condonación, Prescripción, Cancelación, Condonación, Compensación, Caducidad y muerte del contribuyente; b) De ----- euencia de concesión: Rescisión, Falta de Objeto de la Concesión, Revocación, Caducidad, Rescate, Renuncia y Quiebra del Concesionario; y c) Si su fuente es convencionalismo regulados por el Derecho Privado, esta terminará de contrato y de las mismas estipulaciones.

47.- la Relación Jurídica Tributaria es una parte de la Relación Jurídica Fiscal, -- la cual se puede conceptualizar como: El nexo jurídico (emanado de una Ley) que establece al Estado como Acreedor y a los deudores que pueden ser partes privadas, públicos o mixtos, derechos y obligaciones, que emanan del ejercicio por parte del primero del poder tributario.

-8.- Por lo que respecta a la obligación tributaria, esta es la exigencia establecida en la Ley a cargo de ciertos sujetos denominados pasivos de contribuir con recursos económicos al sostenimiento del Estado (sujeto activo) y prestación de los servicios públicos. Esta es siempre una obligación de dar, ya sea dinero y excepcionalmente especies.

-9.- Cuando los fines de la Obligación Tributaria se han cumplido o esto ya resulta imposible debe extinguirse, existiendo varias formas para ello: El Pago, la Condonación, La Cancelación, La Compensación, La Prescripción y la Caducidad.

50.- Cuando se presenta el incumplimiento a lo dispuesto por una norma, es decir, -- a las obligaciones que esta impone se procede al ilícito. Esta norma puede tener el carácter constitucional, legal, reglamentario e incluso convencional La conducta que provoca la transgresión puede ser activa y pasiva, o sea, un hacer o no hacer.

51.- El ilícito se encuentra previsto en la misma norma o grupo de normas, puesto -- que se prevee la posibilidad y eventualidad de su incumplimiento, para el caso de -- que se actualice y concrete la hipótesis normativa, por lo tanto, esta consecuen-- cia es lo que se denomina como sanción, sino se tuviera prevista esta, la norma ju-- rídica sería incompleta.

52.- Dentro de la gran variedad de ilícitos, si se atiende a su naturaleza se apre-- ciara dos grandes grupos: El ilícito Penal y El ilícito Civil.

El ilícito Civil se caracteriza por tener sanciones de tipo correlativo, que buscan restablecer las cosas al estado que deberían de guardar si no se hubiera producido -- la violación.

La Sanción relativa a los ilícitos Penales, buscan reprimir e intimidar al transgre-- sor a manera de escarmentar y evitar que se presente en el medio social.

53.- En la actualidad, dado que cada una de las ramas del Derecho establecen sus pro-- pias sanciones, podemos hablar de un Derecho Sancionador Fiscal, que abarca el con-- junto de, junto de leyes que establecen la posibilidad de violación, la hipótesis nor-- mativa y la sanción que les corresponde. Este derecho sancionador sólo puede confer-- marse por disposiciones formal y materialmente legislativas.

54.- Como se ha visto, por la amplitud del Derecho Fiscal, la variedad de sanciones existentes es sumamente extensa, como: la privación de libertad, en el caso de un -- delito; la rescisión en el caso de un incumplimiento de una concesión o bien, la in-- demnización por el incumplimiento en un contrato privado.

55.- En el Código Fiscal de la Federación, se encuentran perfectamente identificados en cuanto a denominación, regulación y sanciones de dos tipos diferentes a denomi-- nación, regulación y sanciones dos tipos diferentes de ilícitos: Infracciones y Delit-- tos.

56.- La diferencia entre las infracciones y los delitos, infracciones administrati-- vas e infracciones penales es meramente formal puesto que esta radica en la autori-- dad que conocerá de ellas y aplicará la sanción, es decir si es un órgano administra-- tivo, será administrativa, y si es judicial será entonces un delito o infracción -- penal.

57.- En la aplicación de sanciones deben seguirse una serie de principios, la mayoría de estos han sido adoptados por nuestra Carta Magna en forma de Garantías Individuales, y ya que fueron abordados con detenimiento en ese apartado dentro de este estudio y mencionadas anteriormente únicamente los enunciaremos a manera de recalcos: Principio de Legalidad, Principio de Exacta Aplicación de la Ley, Principio de Audiencia, Principio de Fundamentación y Motivación y Principio de Personalidad - de la Sanción.

II.- En seguida abordaremos los resultados obtenidos del estudio específico de los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación.

58.- A lo largo del articulado que plasma y trata los delitos fiscales (92 a 115) no se encuentra una definición o concepto de ellos, por lo que deberán entenderse por ellos aquéllos casos que el legislador ha establecido como atentatorios al derecho - de que es titular el Estado consistente en percibir determinados ingresos y que tocará juzgarlos a un órgano formal y materialmente judicial.

59.- Dogmáticamente se puede conceptualizar al Delito Fiscal como un acto humano, típico, antijurídico y culpable, que es sancionado por el poder judicial con una pena por atentar contra el derecho del Estado de percibir los ingresos que le corresponden. Ahora bien atendiendo al concepto del Código Penal y tomando en cuenta la naturaleza penal del Delito Fiscal se podría decir que estos son los actos u omisiones - que sancionan las leyes penales fiscales.

60.- El Código Fiscal de la Federación establece ciertos requisitos para proceder -- penalmente en los delitos fiscales, como son: las formas de iniciar el Procedimiento Penal (querrela o denuncia), la Declaratoria de Perjuicio Real o posible y Declaratorias en Materia de Contrabando.

61.- En lo que se refiere a la querrela cuyo estudio se abordó en este trabajo cabe señalar: a) Que aún cuando presenta características propias que la diferencian de -- la comunmente aceptada en la legislación penal, no es por esto una figura mal aplicada por el contrario como otros elementos objetivos y subjetivos del delito han sido adecuados a esta materia fiscal, pero no por ello pierden su naturaleza; y 2) La

querella presenta en su ejercicio problemas de índole práctico, sobre todo en la --- discrecionalidad de su ejercicio, es por esto, que se sostiene la idea de su desaparición o mejor regulación a manera de buscar terminar con las posibles arbitrariedades por parte de las autoridades.

62.- Por lo que se refiere a los delitos perseguibles por denuncia es menester hacer notar que la norma que establece la obligación para las autoridades fiscales de hacer del conocimiento del Ministerio Público Federal los hechos delictuosos, es una - norma jurídica incompleta, puesto que no dispone una sanción en caso de omisión de - esta obligación.

63.- En el caso de las Declaratorias de Perjuicio se establece otra facultad discrecional, que como a lo largo de todas las plasmadas en los delitos fiscales se ha --- criticado su amplitud, careciendo de limitación alguna, que pudiera otorgar una ---- mejor seguridad jurídica para el gobernado. Situación similar es la prevista en la - Declaratoria en Materia de Contrabando respecto de la calificación de las mercancías.

64.- En el caso quizá de mayor discrecionalidad en esta materia es el relativo al So breseimiento de los Procedimientos sucitados por los Delitos Fiscales, en que aún ha biendose cumplido los demás requisitos la autoridad podrá o no pedir el sobreseimien to, por lo tanto se sostiene la posición de su eliminación o detallada regulación, - que permitiría lograr una uniformidad de todos los casos y no una arbitraria aplica ción de las normas.

65.- Todo delito se compone de elementos objetivos y subjetivos, sin embargo en lo - que a los delitos fiscales se refiere, no todos estos elementos son abordados en el Código Fiscal de la Federación, por lo tanto se actualiza a este respecto la suple- toriedad del Derecho Penal Común.

66.- Los Elementos Objetivos del Delito son: La conducta, el resultado, el nexos ---- causal, la tentativa, la tipicidad, la antijuridicidad, imputabilidad, punibilidad, actos preparatorios excusas absolutorias y causas de justificación; de estos única- mente se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación, la tentativa, el delito continuado y algunos aspectos referentes a la punibilidad.

67.- Cabe destacar que dentro de la tentativa aparece, al igual que en otros aspectos de los delitos fiscales el arrepentimiento del agente del delito, que da lugar a que no se imponga la sanción correspondiente, aquí se sostiene el adecuado tratamiento de la legislación para este desistimiento espontáneo, que depara beneficios tanto para la autoridad como para los gobernados.

68.- Por lo que respecta a los elementos subjetivos del Delito estos son: El Sujeto Activo de los Delitos Fiscales es quien se sitúa en la hipótesis normativa que contiene la disposición penal fiscal (artículo 95 y 97 del Código Fiscal de la Federación); el Sujeto Pasivo de los Delitos Fiscales, que es el Estado y la colectividad y por último el Sujeto Pasivo del Daño, que en el caso de los Delitos Fiscales coinciden con el Sujeto Pasivo de los Delitos.

69.- Por lo que respecta al encubrimiento de los delitos fiscales, figura que se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación, es preciso reconocer, el avance del nuevo Código respecto del anterior, ya que el ordenamiento vigente crea una figura genérica para todos los delitos, además de establecer una adecuación para la pena prevista.

70.- En lo tocante al Delito de Defraudación Fiscal se sostiene que es el Delito Fiscal por excelencia, que se está ante un atentado directo contra la percepción de ingresos por parte del Estado, lo cual es la esencia y naturaleza del Derecho Fiscal.

71.- La utilización del término Defraudación Fiscal por el Código Fiscal de la Federación es plausible, puesto que únicamente se refiere a la sustracción intencional, de las cargas y obligaciones fiscales que imponen las leyes.

72.- La Defraudación Fiscal en el Código Fiscal de la Federación puede ser dividida en dos: una figura genérica (art. 108) y una defraudación específica (art. 109).

73.- En lo que a la Defraudación Fiscal Genérica se refiere es preciso destacar el acierto de la legislación vigente de substituir en el concepto que daba el anterior el término impuesto por el de contribución, que elimina el carácter restringido que

tenía, y por otro lado el señalar el beneficio indebido que tendrá el sujeto activo será en perjuicio del Fisco Federal.

74.- Los elementos que presenta esta figura delictiva según el Código Fiscal de la Federación son: Un autor, el uso de engaños o aprovechamiento de errores, el nexocausal y el resultado.

75.- En lo que toca a la pena para la defraudación fiscal, se encuentra como falla el determinar esta en base a cantidades fijas, lo que hará que se minimicen con la inflación y pierdan la proporción que se busca al ser aprobadas, sosteniéndose a este respecto adoptar una equiparación a salarios mínimos u otra figura de deslizamiento similar.

76.- Pero por otro lado es digno de realce el penalizar la defraudación aún cuando no pueda ser determinado su monto y la acumulación de delitos.

77.- También dentro del Delito de Defraudación Fiscal se encuentra un tratamiento que impide la Secretaría de hacienda y Crédito Público formule quereila, esto es cuando espontáneamente el sujeto activo del delito hubiere dado cumplimiento a sus obligaciones, lo cual resulta benefico como se apunto antes para ambas partes, puesto que si bien, el delito se cometió, también es cierto que voluntariamente el sujeto cumplió con sus obligaciones, que a final de cuentas, en cuestión de ingresos, es lo que al Estado le interesa.

78.- Asi mismo, es digno de encomio, el que se establezcan ciertos casos de defraudación específica, que no son otra cosa que, la tipificación casuistica de las conductas, en las que con mayor frecuencia se burlaba al fisco, esto no quiere decir que al adecuarse a la hipótesis normativa -si bien la intención delictuosa se presume- el probable sujeto activo del delito quede en imposibilidad de defenderse.

79.- Por lo que toca a los Delitos Relativos al Registro Federal de Contribuyentes es una figura delictiva lógica o comprensible puesto que en la Obligación de Inscribirse en dicho registro se encuentra implicito gran parte del control del Fisco para sus acreedores.

80.- En los Delitos relativos al Registro Federal de Contribuyentes se establece a semejanza de otras figuras la imposibilidad de ejercitar la querrela cuando ha mediado la espontaneidad del sujeto activo del delito, si bien, en este caso es probable que la tipificación de este delito de lugar a la configuración de otros, como podría ser la defraudación fiscal.

81. Por lo que toca a los Delitos referentes a las Declaraciones, Contabilidad y Documentos de los Contribuyentes, no son otra cosa que la tipificación de determinadas conductas que revisten el incumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes y que en la legislación vigente han sido separados de otras figuras delictivas, como la omisión de presentar declaraciones, que anteriormente se señalaban como un caso de defraudación específica, lo cual es un acierto, puesto que puede sucitarse - que aún cuando se omitió presentar la declaración no exista la defraudación fiscal.

82.- Igual situación que la prevista en el punto anterior aconteció con el delito -- de que prevee la punibilidad de llevar dos o más registros sistemas contables, que -- anteriormente, se establecía como defraudación específica, lo cual en la legislación vigente es un claro avance, puesto que lo que se sanciona es la situación objetiva -- de llevar una duplicidad o multiplicidad de registros, que no necesariamente generan una defraudación.

83.- En la misma forma que en los dos puntos anteriores, en la fracción III del artículo III del Código Fiscal se plasma una figura delictiva que anteriormente se situaba en la defraudación específica, refiriéndose a la destrucción de libros o registros y de la documentación que dé lugar a los asientos. Aquí, además de ser lo anterior por sí sólo un adelanto, puesto que la situación de destruir es independiente a la configuración de la defraudación, se elimina por evidente la posible realización de este tipo penal fiscal por sí o por otras personas, pues esto es contemplado por el mismo Código al hablar de los sujetos responsables, de igual forma es trascendente la ampliación del tipo, puesto que anteriormente únicamente se consideraban a los libros y no la demás documentación.

84.- El Código Fiscal de la Federación plasma como tipo delictivo ciertas conductas cometidas por los depositarios e interventores, que tienen los siguientes elementos: 1) Que el Sujeto Activo guarde la calidad de depositario o interventor y que --

hayan sido designados por la autoridad fiscal, 2) Que dispongan para si o para otros de los bienes cuya posesión se les haya transmitido temporalmente, y 3) Que su conducta le cause perjuicio al Fisco Federal.

85.- En lo que respecta a los delitos fiscales relativos a la Alteración o Destrucción de Aparatos de Control, Sellos, Marcas Oficiales y Cajas Registradoras, es un tipo penal fiscal que incluye ciertas innovaciones respecto de la legislación abrogada, puesto que ahora, no solamente se señala la alteración o destrucción de sellos aparatos de control y marcas sin la autorización legal, sino que se dispone que esta conducta sea dolosa. Así mismo, se realiza una importante adición que prevee la misma hipótesis respecto de las cajas recaudadoras.

86.- En el tipo delictivo que se menciona en el punto anterior se puede destacar ciertos elementos: 1) En el caso de las cajas recaudadoras se presentará la factibilidad de que quien cometa el delito sea un empleado de la administración pública, puesto que es quien tiene más fácil acceso a ellas. Así, si guardara esta calidad la penalidad se vería agravada según lo dispuesto en el artículo 97 del propio Código, 2) Que a través de una conducta dolosa se alteren o destruyan aparatos de control, sellos, marcas oficiales o máquinas recaudadoras, es un delito de comisión con una intención delictuosa (dolosa), 3) Que los bienes alterados o destruidos tengan fines fiscales o que se impidiere la consecución de sus propósitos, y 4) En cuanto a la pena cabe señalar la agravación de esta en cuanto a su mínimo.

87.- Ahora bien, el delito que se viene comentando es en nuestra legislación vigente un delito innominado, puesto que no tiene una denominación genérica que abarque las conductas que tipifica, lo cual es un adelanto, ya que la anterior legislación erróneamente agrupaba estas en el delito de rompimiento de sellos.

88.- El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 114, el tipo penal relativo a las Visitas o Embargos sin Mandamiento, Aquis, se adicionó un nuevo supuesto: el de los embargos, ya que en la legislación anterior únicamente se contenía a las visitas domiciliarias, lo que evidentemente es un progreso de esta codificación. Así, la pena este artículo es la violación a la garantía individual consignada en el Artículo 16 constitucional y recalcada en las regulaciones del propio

Código Fiscal.

89.- En el tipo abordado en el punto anterior se han destacado ciertos elementos: --
1) El Sujeto Activo que deberá de ser un empleado o funcionario público, más no obstante no se aplicará el agravante del artículo 97 del Código, ya que esto produciría una duplicidad. Si este delito es cometido con la intervención de terceras personas se establecerá su sanción de acuerdo a su grado de participación y adecuación a los supuestos de responsabilidad que indica el mismo Código. Ahora bien, si una persona se ostentara como funcionario, no se realizaría la hipótesis prevista sino la señalada en el Código Penal bajo el rubro de Usurpación de Funciones Públicas. 2) Es un delito de comisión por acción. 3) El requisito configurativo más importante es que no exista el mandamiento escrito de la autoridad competente. Cabe señalar que en miras a una mayor severidad de la norma se debería suprimir su inicio de procedibilidad por querrela.

90.- En el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación se contempla el Delito de Apoderamiento o Destrucción de Mercancía en Dominio Fiscal, este tipo unifica dos diferentes disposiciones contenidas en el Código Fiscal anterior, alterando algunos de los conceptos, como el cambiar el término Dominio Fiscal por el de Rescintos Fiscales, así, no se señala a que título se encuentran las mercancías, no señalándose como robo calificado, aún cuando conserva esta naturaleza.

91.- El Delito de Contrabando si bien en términos generales se refiere a la lesión del Fisco Federal, evitándole la percepción de los ingresos que le corresponden por la importación y exportación de mercancías de su territorio, también se ha incluido en el concepto finalidades de índole meramente parafiscal que tienden a la protección de la estabilidad económica, política, religiosa o social de un país, por lo que, se sostiene la posición de que esto último abandone las legislaciones fiscales, incertándose en disposiciones o codificaciones que regulen el Comercio Exterior.

92.- El Código Fiscal no da una definición de lo que debe entenderse por contrabando, sin embargo de la regulación de este se puede desprender la hipótesis générica, que es la introducción o extracción de mercancías al país.

93.- Nuestra legislación fiscal establece determinadas hipótesis en que se presume -cometió el delito de contrabando, en las cuales si bien se supone cometió el delito, no implica la indefensión del presunto sujeto activo, a cargo del cual correrá la --dervirtuación de las mismas.

94.- Se estima conveniente destacar la importancia de los presupuestos plasmados en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, pues en estos, aunque carecen --de la regla genérica del contrabando es decir la introducción o extracción de mercancías del país, se le sancionan en la misma forma, por ello se han denominado equiparables al contrabando, siendo la razón legal de estos una identidad de efectos y la posibilidad de sancionar en forma posterior conductas que pudieren haber burlado en primer instancia el control de la Autoridad.

95.- Hay que indicar como relevante el reconocimiento que se hace en la legislación de introducir o extraer del país artículos de uso personal, cuyo listado es limitativo; sin embargo en este, no es muy claro el concepto de artículos domésticos y joyas, por lo tanto; se sostiene la necesidad de realizar una aclaración de estos conceptos.

De igual forma se señala en este artículo en forma limitativa los medios de comprobar legal estancia en el país de la mercancía, lo cual es un punto que contribuye a la certeza y seguridad jurídica del gobernado.

96.- Es también digno de considerar la adecuación y detallamiento que se hace en --- el Código Fiscal de figuras como la prescripción de los Delitos Fiscales y de la Condena Condicional, en esta última se agregan requisitos a los establecidos en la legislación penal común.

Como es fácilmente apreciable en el desarrollo de este estudio se ha dado una gran --importancia al aspecto comparativo o historico y aunque en muchas ocasiones no to---dos los cambios son afortunados, se puede decir, que en términos generales los introducidos en la legislación vigente han logrado obtener una mayor claridad y pureza --en los conceptos, al igual que una mejor ordenación de las figuras delictivas, agrupando las situaciones afines y realizando el destino de otras, que anteriormente se les considera erroneamente como parte de un tipo, del que no guardaban igual naturaleza. También es plausible la eliminación de figuras particulares y la creación de -

otras genéricas, como es el caso del Encubrimiento.

Ahora bien, se cree que el avance no debe cesar, puesto que si bien los avances y -- progresos son evidentes aún existen fallas y contradicciones, que se encuentra en el Código Fiscal de la Federación y aún en la misma Constitución Política, como es el -- principio de Non Bis in Idem, cuya interpretación no debería dejarse a la jurisprudencia y la doctrina, puesto que la claridad de la norma jurídica será el origen -- de una mayor y mejor seguridad jurídica.

Otro error recurrente en el tratamiento de los delitos fiscales, es fijar penalida-- des en base a cantidades determinadas de dinero, las cuales por el simple transcurso del tiempo serán obsoletas y se precisará su modificación, por lo que se recalca la opinión de fijarles en base a un sistema movable o ajustable.

De igual forma se considera como un error la discrecionalidad que en ciertos casos -- se ha concedido a la Autoridad Administrativa, como es la formulación o no de la -- querrela. Es mi opinión, por lo tanto, la supresión en la medida de lo posible de -- las facultades discrecionales.

. aunque es indudable que gran parte de los problemas de los delitos fiscales es --- por falta de educación del gobernado, a la par de que se les provea de esta deberá -- de realizarse una mayor aplicación de las sanciones penal fiscales, para que aunadas -- ambas cosas, en un futuro, por la conciencia creada desaparezcan estos delitos por -- innecesarios.

BIBLIOGRAFIA.

LEGISLACION CONSULTADA:

- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL: 48ª Edición, Porrúa, México, 1981.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Sumario Fiscal, Themis, México 1986.
- CODIGO FISCAL Y SUS REFORMAS: Procuraduría Fiscal de la Federación, Tercera Subprocuraduría Fiscal, Unidad de Documentación y Compilación, México, 1979.
- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL: 33ª. Ed. Porrúa, México, 1982.
- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: 1ª Ed, Trillas, México, 1983.
- NEVA LEGISLACION DE AMPARO (DOCTRINA, TEXTOS Y JURISPRUDENCIAS): 35 Ed, Porrúa, --- México, 1978.
- JURISPRUDENCIA: 1917-1975 Ed. Mayo, México, D.F. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 45 ANIVERSARIO.
- OBRA CONSULTADA:
- ANDREOZZI, MANUEL: DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO: Tipografía Editora Argentina, 1951, Tomo I y II (364 y 477 páginas).
- ARMIENTA, GONZALO: EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO: 1ª Ed, Textos Universitarios (Distribuidores exclusivos Manuel Porrúa), México, 1977 (451 páginas).
- BURGOA, IGNACIO: GARANTIAS INDIVIDUALES: 16ª Ed, Porrúa, México 1982 (734 páginas). DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO: 3ª Ed, Porrúa, México, 1979 (927 páginas).
- CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO: DICCIONARIO JURIDICO; Heliasta, Argentina 1979 (344 p.).
- CARRANCA Y TRUJILLO, RAUL: DERECHO PENAL MEXICANO (Parte General): 12ª Ed, Porrúa, --- México, 1977 (897 páginas).
- CARRANCA Y TRUJILLO, RAUL Y CARRANCA Y RIVAS, RAUL: CODIGO PENAL ANOTADO; 8ª. Ed, --- Porrúa, México, 1980 (849 páginas).
- CASTRO JUVENTINO V. LECCIONES DE GARANTIAS Y AMPARO; 3ª Ed, Porrúa, México, 1981, --- (555 páginas).
- CORTINA GUTIERREZ, A: CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO; 1ª Ed, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981.
- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA: 17ª Ed, Talleres Tipográficos de la Editorial --- Esposa-Calpe, S.A., Madrid 1947 (1345 páginas).
- FERNANDEZ DE LA PUENTE, ELENA D.: EL ILICITO TRIBUTARIO EN LA LEY; 11.683; Abeledo--- Perrot, Buenos Aires, 1980 (86 páginas).
- FERREIRO LAPATZA, JOSE JUAN: CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL, 2ª Ed, (reimpresión) Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975 (767 páginas).
- FLORES ZAVALA, ERNESTO: ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS; 23ª Ed, Porrúa, --- México, 1981 (511 páginas).
- FONROUGE GIULIANI: DERECHO FINANCIERO; 3ª Ed, Depalma, Buenos Aires, 1978, Tomo I y II (1069 páginas).
- FRAGA, GABINO: DERECHO ADMINISTRATIVO; 22ª Ed, Porrúa, México, 1982 (492 páginas).
- GARCIA ALBA INDUÑATE, PASCUAL: LA EVASION FISCAL EN MEXICO; Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, México, 1980 (209 páginas).
- GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL: TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL; (DERECHO FISCAL-PENAL) 1ª Ed, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982 (427 páginas).
- GARCIA MAYNEZ, EDUARDO: INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO; 34ª Ed, Porrúa, México, 1982 (444 páginas).
- GARZA DE LA, SERGIO FRANCISCO: DERECHO FINANCIERO MEXICANO; 10ª Ed, Porrúa, México, 1981 (924 páginas).

- GIORGETTI, ARMANDO: LA EVASION TRIBUTARIA; Ed, Depalma, Buenos Aires, 1967 (425 pá--
ginas).
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS: DERECHO FINANCIERO; 3ª Ed, Depalma, Buenos Aires, 1978,.
Tomo I y II (1069 páginas).
- GOMEZ LARA, CIPRIANO: TEORIA GENERAL DEL PROCESO; Tercera reimpresión a la segunda -
edición, Universidad Autónoma de México, México, 1981. (363 páginas).
- HAURIOU, ANDRE: DERECHO CONSTITUCIONAL E INSTITUCIONES POLITICAS; (trad. José Antonio
González Casanova); 4ª Ed, Barcelona, Ariel.
- HERNANDEZ ESPARZA, ABDON: EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL; (Estudio Dogmático); ---
1ª Ed, Ediciones Botas, México, 1962 (153 páginas).
- JIMENEZ HUERTA, MARIANO: DERECHO PENAL MEXICANO; 3ª Ed, Porrúa, México, 1980, Tomo -
I, II, III y IV (1614 páginas).
- JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A.: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS 1982;
Instituto Superior de Estudios Empresariales, S.C., México, 1982 (307 páginas).
- JUANO DE, MANUEL: FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO; 2ª Ed, (reimpresión), Ediciones ---
Molachino, Rosario, 1969 Tomo I, II y III (1836 páginas).
- KEISEN, HANS: TEORIA PURA DEL DERECHO (trad. de la segunda edición en alemán por ---
Roberto J. Vernengo); primera reimpresión de la primera edición, Universidad Autóno-
ma de México, 1982 (354 páginas).
- LAPATZA FERREIRO, JOSE JUAN: CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL; 2ª Edición (reim--
presión), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975 (767 páginas).
- LOMELI CEREZO, MARGARITA: DERECHO FISCAL REPRESIVO; 1ª Edición, Porrúa, México, 1979
(276 páginas).
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO: LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO
MEXICANO; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967 (138 páginas).
- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO; 5ª Ed, Universidad Autónoma de San -
Luis Potosí, México, 1979 (370 páginas).
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS: DERECHO FISCAL MEXICANO; Porrúa, México, 1959 (332 páginas).
- MOTO SALAZAR, EFRAIN: ELEMENTOS DE DERECHO; 21ª Ed, Porrúa, México, 1977 (452 páginas)
- MUSGRAVE, RICHARD A.: TEORIA DE LA HACIENDA PUBLICA (trad. del inglés por José María
Lozano Irueste); 1ª Ed, (reimprcción), Madrid, 1969 (658 páginas).
- PINA DE, RAFAEL: DICCIONARIO DI DERECHO; 8ª Ed, Porrúa, México, 1979 (482 páginas).
- PORRAS LOPEZ, ARMANDO: ESTRUCTURA JURIDICA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION; 1ª Ed
Textos Universitarios, México, 1977 (247 páginas).
- DERECHO PROCESAL FISCAL; 4ª Ed, Textos Universitarios, México, 1980 (292 páginas).
- PORRUA PEREZ, FRANCISCO: TEORIA DEL ESTADO; 13ª Ed, Porrúa, México, 1979 (325 páginas)
- RIVERA SILVA, MANUEL: DERECHO PENAL FISCAL; Ed, Porrúa, 1ª Ed, México, 1984, (146 --
páginas).
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL: DERECHO FISCAL; Colección: Textos Jurídicos Universitarios,
México, 1983 (266 páginas).
- SANCHEZ LEON, GREGORIO: DERECHO FISCAL MEXICANO; 5ª Ed, Cárdenas Editor y Distribuid-
or, México, 1982, (427 páginas).
- SERRA ROJAS, ANDRES: DERECHO ADMINISTRATIVO; 10ª Ed, Porrúa, México, 1981, Tomo I y
II. (765 y 701 páginas).
- CIENCIA POLITICA; 5ª Ed, Porrúa, México, 1980 (768 páginas).
- SCHMILL ORDÓÑEZ, ULISES: EL SISTEMA DE LA CONSTITUCION MEXICANA; 3ª Ed, UNAM Textos
Universitarios, México, 1977 (525 páginas).
- TARANTINO SILVA, MANUEL: DERECHO PENAL FISCAL; Ed, Porrúa, 1ª Ed, México, 1984, (146
páginas).
- VILLASEÑOR PEREZ, ANTONIO: EL DELITO DE CONTRABANDO, Tesis para obtener el Título de
Licenciado en Derecho; Escuela Libre de Derecho, México, 1973 (171 páginas).
- VILLORO TORANZO, MIGUEL: INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO; 3ª Ed, Porrúa, México
1979 (525 páginas).