



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"CONSIDERACIONES SOCIOJURIDICAS DEL DELITO
DE DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO"



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

MAURICIO ELPIDIO MONTES DE OCA DURAN

Asesor: Lic. Víctor Manuel Avila Ceniceros

Ciudad Universitaria, D.F.

1992

FALLA DE ORIGEN





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.

INDICE

INTRODUCCION.

I

CAPITULO I

MARCO TEORICO CONCEPTUAL.

1.1. NOCIONES SOCIOLOGICAS.	1
1.2. LAS CONTRIBUCIONES COMO OBTENCION DE RECURSOS POR PARTE DEL ESTADO.	9
1.3. FRAUDE Y DEFAUDACION FISCAL.	12
1.4. ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFAUDACION FISCAL.	21
1.5. LA S.H.C.F. Y SUS ATRIBUCIONES.	23
1.6. INTERVENCION DE LA AUTORIDAD HACENDARIA EN LOS DELITOS FISCALES.	34

CAPITULO II

ANTECEDENTES EN MEXICO.

2.1. EPOCA PREHISPANICA Y COLONIAL.	39
2.2. INDEPENDENCIA Y REFORMA.	51
2.3. PERIODO REVOLUCIONARIO	60
2.4. EPOCA ACTUAL.	63

CAPITULO III

MARCO JURIDICO.

3.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.	66
3.2. LEGISLACION APLICABLE.	70

3.3. DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS.	80
3.4. JURISPRUDENCIA Y TESIS RELACIONADAS.	87

CAPITULO IV

ASPECTOS SOCIALES Y JURIDICOS SOBRE EL DELITO DE FRAUDACION FISCAL.

4.1. DESTINO Y FUNCION DE LOS IMPUESTOS EN EL DESAARULLO DE MEXICO.	72
4.2. REPERCUSIONES SOCIALES Y ECONOMICAS.	78
4.3. ALGUNAS CAUSAS DEL FRAUDE FISCAL.	101
4.4. PRINCIPALES EXCLUYENTES QUE OPERAN RESPECTO AL DELITO.	108
4.5. PERSONALIDAD Y FORMULACION DE QUERRELA POR LA S.H.C.F.	111
CONCLUSIONES.	114
BIBLIOGRAFIA.	122

INTRODUCCION

En el presente trabajo se tratará de dar una visión en torno al delito de defraudación fiscal, ya que es el medio de coacción que utiliza el Estado para que los contribuyentes no actúen de manera dolosa al no pagar o pagar de menos sus impuestos y con ello afecten intereses del Estado y al mismo tiempo de la colectividad, afectando también a los contribuyentes que cumplen verdaderamente con el fisco ya que se colocan en un grado de desventaja frente de los que no cumplen; también se trata de analizar ciertos errores técnicos de interpretación y de contenido de la ley. Todo este trabajo porque lo considero de relevancia en la actualidad, ya que el país está viviendo un cambio económico-social realizado por las nuevas políticas presidenciales por medio de reformas a diversas leyes de carácter federal junto con sus reglamentos respectivos y que tales reformas proporcionan un cambio importante en la vida social de México y como objetivo se tratará de estudiar desde un punto de vista social y jurídico lo anterior, haciendo las anotaciones y críticas que considero pertinentes.

Por eso, empezamos dando en un primer capítulo los conceptos generales en torno al tema, primeramente por lo que hace a los conceptos de Sociología, Sociología Jurídica y Sociología Criminal, para pasar a lo que debe entenderse por contribuciones, como obtención de recursos del Estado, haciendo también un análisis entre el fraude, la defraudación fiscal y sus elementos, para posteriormente estudiar a la autoridad competente, que es la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cuanto a sus atribuciones y su intervención en los delitos fiscales.

Después, en un segundo capítulo se tratan los antecedentes históricos en México sobre el tema, dando un panorama general del sistema de recaudación de impuestos, abarcando las épocas prehispánica, colonial, de la Independencia, la Reforma así como el periodo revolucionario, hasta llegar a nuestros días.

En el tercer capítulo se exponen los principales fundamentos legales en orden de superior validez, como es primeramente nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, precepto en donde se plasma la obligación de los mexicanos para contribuir con el gasto público, así como también señalar las facultades del Congreso de la Unión para legislar sobre la materia, para inmediatamente pasar a las leyes de carácter federal como son el Código Penal para el Distrito Federal, el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimientos Penales y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; complementando con el estudio del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en donde se contienen las facultades del Procurador Fiscal de Hacienda en materia de delitos fiscales, entrando y concluyendo con una referencia de las tesis relacionadas y jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El cuarto y último capítulo se dedica al análisis jurídico social referente al delito tema de este trabajo, ya que en primer

termino mencionamos el destino de los impuestos en su relación con México, para pasar a señalar algunas causas y repercusiones del delito de defraudación fiscal en nuestro país; en donde se agrega el estudio de las principales excluyentes de responsabilidad que operan en ese tipo legal, y se recalca como una de las principales el error vencible e invencible que marca el artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal, para terminar con una crítica a la formulación de la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a la laguna que existe en la Código Federal de Procedimientos Penales, proponiendo por consiguiente, su adición de otro párrafo que regule lo anterior.

Claro que al final de la presente tesis se realizan una serie de conclusiones relacionadas con lo más importante de este tema, para un mejor entendimiento del mismo.

CAPITULO I

CAPITULO I

MARCO TEORICO CONCEPTUAL

1.1. NOCIONES SOCIOLOGICAS.

La situación general de las ciencias sociales en relación a otras ciencias es motivo siempre de estudio; el derecho, la Sociología, Sociología del derecho y la Sociología criminal, no puede constituir una excepción al tema que se va a tratar.

Para entrar un poco en materia es necesario establecer la definición de derecho, ya que se trata de un instrumento que utiliza el hombre para organizar su vida social, tanto en sus relaciones individuales como sociales. El derecho es una institución humana ya que su única razón de existencia radica en el hombre, integrado por realidades sociales, condiciones de vida, hábitos colectivos y actos individuales; la palabra derecho tiene muchas acepciones, como aquella que lo ubica como el conjunto de reglas que dirigen al hombre en su conducta para que viva conforme a la justicia y paz social o como alguna ocasión lo mencionó el maestro Flavio Gaiván en nuestra Facultad, que el derecho es vida humana normativizada.

En cuanto al significado etimológico de derecho, podemos decir que "la palabra derecho proviene del latín "directum", al cual deriva de "dirigere" (enderrezar, dirigir, encaminar), a su vez se refiere a "rex", "rectum" (conducir, guiar, conducir correctamente, bien), por extraño que parezca "derecho" (o sus equivalentes en lenguas modernas), es sus de antigua raíz indoiránica.¹

¹ Diccionario Jurídico Mexicano, 2ª edición, Ed. Porrúa, tomo D-H., pag. 924.

La vida en sociedad obliga al hombre a mantener con sus semejante relaciones múltiples y complejas que son a veces causas de razonamiento, de discrepancia, de conflictos. Para evitar tales conflictos, o para reanovarlos en caso de que se produzcan, se ha creído necesario determinar los límites dentro de los cuales debe desenvolverse libremente la actividad de cada individuo, es decir, determinar los derechos de cada uno de estos. Fija por tanto, el derecho los límites más allá de los cuales la actividad de un hombre podría molestar o perjudicar a sus semejantes, señalado por normas a las cuales debe someterse para hacer lo más apacible posible esa vida de relación.

Podemos señalar los dos sentidos: el objetivo y el subjetivo, el primero podríamos definirlo como el conjunto de normas o reglas que limitan la conducta social de los hombres conforme a los dictados de la justicia; el segundo como facultad de hacer, exigir u omitir alguna cosa conforme a las limitaciones impuestas por el derecho objetivo, es pues "el derecho objetivo la norma que da facultad y el subjetivo es la facultad concedida por la norma".*

Las reglas de derecho, las relaciones jurídicas y la conducta humana, en tanto estas son objeto de regulación jurídica, tiene una naturaleza común que hace posible desde el punto de vista científico el conocimiento y la organización de todo un coordinada y armónico que se presenta como unidad.

* Peniche Bolio Francisco J, Introducción al Estudio del Derecho, 7ª edición, ed. Porrúa, pág 28.

Ahora bien se hace necesario y de importancia entrar también al estudio de lo que significa la palabra Sociología. Primeramente la expresión Sociología esta formada por dos raíces: "Socius", de origen latino y "logos" de origen griego, que a su vez significan socius-sociedad y logos-estudio o tratado; por lo tanto significa el estudio de la sociedad o lo relacionado con la sociedad".²

Recasens dice: "la Sociología no trata de hechos o sucesos singulares sino que se ocupa de conceptos generales, de algunos tipos de regularidades y del funcionamiento de la realidad social".³

El maestro Lucio Mendieta y Nuñez señala: "la Sociología parece ser el estudio, en primer lugar de las relaciones y de las correlaciones entre diversas clases de fenómenos sociales (correlaciones entre los fenómenos económicos y religiosos entre la familia y la moral, entre lo jurídico y lo económico, entre la movilidad y la política, etc); en segundo lugar, la correlación entre los fenómenos sociales y no sociales (geográficos, biológicos, etc); en tercer lugar, el estudio de los caracteres generales comunes a todas las clases de fenómenos sociales".⁴

Es necesario decir que el término Sociología es creado por Augusto Comte y que la define como la parte complementaria de la filosofía natural a que se refiere el estudio positivo de todas las leyes fundamentales y de los fenómenos sociales.

² Uribe Escobar Ricardo, Lecciones de Sociología, ed. Antioquia, 1864, pág. 114.

³ Recasens Siches Luis, Sociología, ed. Porrúa 1972, 2ª edición, pág. 100 a 102.

⁴ Mendieta y Nuñez Lucio, Breve Historia y definición de la Sociología ed. Porrúa 1977, 2ª edición, pág 135.

Sociología: estudio científico de los fenómenos que se producen en las relaciones de grupo entre los seres humanos. Estudio del hombre y de su medio humano en sus relaciones recíprocas. Las distintas escuelas Sociológicas insisten y ponen de relieve en grado diverso los factores relacionados, algunos subrayando las relaciones mismas, tales como la interacción, la asociación, etc; otras destacan a los seres humanos en sus relaciones sociales concentrando su atención sobre el socius en sus diversos papeles y funciones. Que la Sociología, tal como se ha desarrollado hasta ahora tenga el derecho al rango de ciencia es cuestión sobre la que aún no existe completo acuerdo, pero en general se reconoce que los métodos de la Sociología pueden ser estrictamente científicos y que las generalizaciones comprobadas que constituyen la característica inequívoca de la verdadera ciencia van siendo progresivamente cimentadas en una extensa y concienzuda observación y análisis de las reiteradas uniformidades que se manifiestan en la conducta de grupo".*

A medida que la Sociología se desarrolló, pareció irse en dos direcciones. Unas veces los sociólogos atienden a la estabilidad social y una objetividad científica; otros a veces atendieron refiriéndose a las reformas sociales y a las soluciones prácticas de los problemas, desarrollando diversas teorías sobre conflicto de la necesidad de cambios y de reformas sociales. Este doble enfoque de la Sociología aparece en los estudios que continúan hasta la fecha. Los sociólogos tratan de entender e interpretar la situación cambiante de la sociedad. Al igual que otros científicos sociales estudian las bases de la vida social, al individuo, grupos sociales, las instituciones y la cultura.

* Diccionario de Sociología, ed. F.C.E, 6ª edición, México 1984, pág. 282.

La temática principal de la Sociología no obstante, son los grupos e instituciones sociales. En suma viene a ser la Sociología una ciencia que una fragmentos de la sociedad, estudiada por las diferentes clases sociales, es un conjunto vital, en un todo que gracias a ella adquiere unidad, sentido y significado.

La Sociología del derecho constituye, como su nombre lo indica, una de las ramas o aspectos de la sociología general. Podrá discutirse si la última representa el conjunto de las ciencias sociales particulares o es una disciplina diferente de ellas; pero en todo caso deberá admitirse que la primera pertenece al grupo de las ciencias que en una u otra forma tratan de explicar los fenómenos que engendra la vida en común.

Concretamente "la Sociología del derecho podemos definirlo como una disciplina que tiene por objeto la explicación del fenómeno Jurídico considerado como hecho social".*

Por lo que toca a la Sociología Jurídica, "cabe decir que sobre los procesos sociales encaminados a la gestación de derecho influyen una serie de factores, dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes: las necesidades existentes en un momento dado, las creencias religiosas, las convicciones políticas y las morales, los sentimientos de esperanza y de mejora de la sociedad existente, etc, todos estos fenómenos son hechos sociales".*

* García Maynez Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, ed. Porrúa pág 159.

* Azóara Pérez Leandro, Sociología, ed. Porrúa, 1989, pag 257.

Si bien entendemos que el derecho es el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta del hombre en sociedad, la Sociología al estudiar la dimensión de la realidad social nos muestra su peculiar estructura completa para la cual las normas jurídicas son creadas y en la cual se va a operar. Es pues la Sociología del Derecho una rama de la Sociología que nos ayuda a explicar los fenómenos jurídicos que se dan en el campo de nuestro derecho.

Para entrar al estudio de lo que es la Sociología Criminal debemos mencionar lo siguiente: partiendo de la base de que las normas sociales son el conjunto de reglas que establece el estado en la sociedad para regular el comportamiento de sus miembros y que dichas normas se crean tomando en cuenta la necesidad de regular la conducta humana con la finalidad de que el individuo funcione adecuadamente dentro de un medio social determinado, la conducta humana se manifiesta de diferentes maneras, la que está de acuerdo con las normas y la que contraviene las mismas o no está de acuerdo con ellas, por lo que a las normas jurídico penales encontraremos estas dos formas de conductas como ya hemos dicho, es decir, la conducta que se forma a lo que la ley establece y la que entra en contradicción con ella.

Existen mecanismos que inducen al hombre a la conformidad, pero ninguna sociedad por avanzada que sea escapa de ciertas formas de conducta en las que se manifiesta un desprecio por sus normas; un escape hacia determinadas formas de conducta desviada en relación con los patrones de conducta que rigen dentro de la propia sociedad,

es decir, violando diversas disposiciones de derecho; sobre esto el maestro Leandro Azuara dice que "la conducta desviada asume diversas manifestaciones que van desde el incumplimiento de un deber de cortesía, por ejemplo, saludar a un amigo o a una persona conocida, hasta la comisión de los delitos considerados como graves por la sociedad tales como incesto o asesinato. Abarca también actos como el incumplimiento a un reglamento burocrático, el desafío a las costumbres sexuales y la delincuencia en todas sus formas".⁹

Es necesario mencionar que el fundador de la Sociología Criminal fue Enrico Ferri, quien fue un político italiano y criminólogo, también fue discípulo de Lombroso y fue fundador de la escuela de criminología positivista. La Sociología Criminal es la rama de la sociología general que estudia el acontecer criminal como fenómeno colectivo de conjunto, tanto en sus causas como en sus formas, desarrollando efectos y relaciones con otros hechos sociales. Estudia pues la realidad del acontecer criminal colectivo, pasivo, estática y dinámicamente, considerando sus causas exógenas, endógenas y sus efectos".¹⁰

Para Carrancá y Trujillo la Sociología Criminal estudia, en su rama biosociológica, los caracteres individuales del delincuente con el fin de determinar las causas de su delito y de su grado de templanza social; en su rama jurídica estudia la legislación preventiva y represiva de la delincuencia... comprende el conjunto de las disciplinas criminológicas".¹¹

⁹ Azuara Pérez Leandro, Ob.cit, pág 298.

¹⁰ Solís Quiroga Héctor, Sociología Criminal, 2g ed. Porrúa, pág 5.

¹¹ Idem, pág. 7.

En suma, como las explicaciones de la psicología son insuficientes, es necesario recurrir a la Sociología y en este caso particular a la Sociología Criminal que nos ofrece una explicación de variables de carácter social y nos da una visión más amplia.

1.2. LAS CONTRIBUCIONES COMO OBTENCION DE RECURSOS POR PARTE DEL ESTADO.

Una de las actividades primordiales del estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. Anteriormente el estado fue concebido como instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

El maestro Flores Zavala señala: "el estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para su realización, que se obtienen principalmente a través de los impuestos".¹²

La prestación de servicios públicos por parte del estado se ha convertido en una tarea de gran importancia dado el crecimiento demográfico y el avance de la ciencia y esto ha hecho que aumente el número de necesidades sociales, por eso el estado ha tenido que implementar medidas para el aseguramiento de sus gastos y como punto de referencia para el análisis de los ingresos del estado, tenemos como elemento fundamental la ley que anualmente faculta la percepción de los ingresos y fija los conceptos por los cuales se debe de obtener, denominada Ley de Ingresos de la Federación, la cual es expedida por el Congreso de la Unión de conformidad con el proceso legislativo; dicha ley tiene como peculiaridad principal una enumeración de los conceptos por los cuales la Federación va a percibir ingresos por un año fiscal determinado.

¹² Flores Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas ed. Porrúa, vigésimo novena edición, Mex. 1991, pag 130.

Las leyes que establecen las diversas formas de contribuir con el gasto público, en las que están señaladas las contribuciones por las cuales el estado obtiene parte de sus ingresos, son expedidas con anterioridad. Por lo que la inclusión en la Ley de Ingresos de la Federación, del objeto que grave la ley fiscal especial, condiciona la aplicación de ésta en el año fiscal en el que va a tener vigencia la Ley de Ingresos. Así, en vez de emitir anualmente todas y cada una de las leyes fiscales especiales se sigue el camino de incluir en dicha ley, el concepto correspondiente.

La diversidad de medios que el estado utiliza para allegarse fondos como ingresos tributarios, estos provienen de una relación jurídico-fiscal en la que los gobernados tienen la obligación de sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir con el gasto público, a lo que se llama contribuciones; de hecho esta denominación surgió del Código Fiscal de la Federación.

La denominación "contribución" se basa principalmente en el contenido del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, que establece la obligación del mexicano para contribuir con los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios en que residen.

*"Art. 31.-Son obligaciones de los mexicanos, entre otras:
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".*

La forma más amplia en donde se explica también lo anterior se consagra en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación.

porque alude ya a las personas físicas y morales, sin importar que sean nacionales o extranjeras, llegando incluso hasta que la misma Federación está obligada a pagar contribuciones y los mismo con los estado extranjeros.

Al respecto el maestro Rodríguez Lobato dice: "las contribuciones es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del estado"¹³

Las contribuciones deben ser definidas de acuerdo con el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación que establece el género "contribución", y las especies de esta que son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. Se habla también de los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución, y la indemnización del artículo 21 de la misma ley, a los cuales el Código Fiscal les da, no la naturaleza de contribución, sino de accesorios de las contribuciones.

En consecuencia se hace necesario entrar a la definición de impuesto que es "la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir el gasto público y sin que se haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato"¹⁴

Entre los impuestos mas importantes podemos señalar los siguientes: impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al

¹³ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, ed. Haria, 1989, pág 5

¹⁴ Idem, pág. 71.

valor agregado, Impuesto especial sobre producción y servicios, Impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patron, Impuesto sobre adquisición de inmuebles, Impuesto sobre la tenencia de vehículos, Impuesto sobre automóviles nuevos, entre otros más.

Cabe distinguir entre estos dos conceptos que en muchas ocasiones se creen sinónimos; al respecto el maestro Serra Rojas señala: "la contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todo lo que contribuye con los gastos del estado. Este es el concepto del artículo 31 fracción IV de la constitución con la expresión "contribuir". El artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento, faculta al congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto".¹³ Por lo que podemos concluir que todo impuesto es una contribución pero no toda contribución es un impuesto.

Asimismo vemos que la actividad financiera del estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración y empleo de recursos monetarios; político porque forma parte de la actividad del estado como entidad soberana para el cumplimiento de sus fines; jurídico porque nos encontramos en un estado de derecho y sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que producen sobre los diversos grupos de la sociedad que se desarrollan dentro del estado.

¹³ Serra Rojas Andrés, Der. Administrativo, tomo II, Ed. Porrúa, págs. 782 y 783.

1.3. FRAUDE Y DEFRAUDACION FISCAL.

Debemos decir primeramente que el delito es toda conducta del hombre, que es típica, antijurídica y culpable, esto es que para que haya un delito se deben de reunir todos estos elementos, en consecuencia debe ser siempre un acto o conducta realizada por el hombre, esta conducta puede ser de hacer o de no hacer, después debe ser típica, es decir que la conducta realizada se adecue al tipo (tipo es lo señalado por el legislador y que queda asentado en la ley como delito), posteriormente debe ser contrario a derecho ya sea que se viole una disposición legal o se adecúe a la misma, debe también existir un nexo causal entre la conducta desplegada y el daño ocasionado o lo que lo hace culpable; hay que señalar también que la persona que realice todo lo anterior se hace acreedor a una sanción pecuniaria y material por parte del estado, es decir que también una de las características esenciales del delito es que es punible.

Por otro lado y entrando al delito de fraude, este toma características de la sociedad en que se desarrolla, persigue un aprovechamiento rápido y desproporcionado, esto no se puede obtener sin relaciones, así el delincuente sabe ligarse a los demás, aprovecha la interrelación de las actividades humanas, busca el contacto con desconocidos, generalmente es conecedor de la convivencia social, sabe inspirar confianza, es un hombre capaz, sabe evitar recelos, es astuto, atento, ingenioso y está al tanto de los convencionalismos de la época; por el contrario su defecto es preferir el ingenio al trabajo. Este tipo de hombre es producto de ciertos factores sociales como la moda, la propaganda, las gangas, sorteos y muchas otras cosas que influyen en el medio, por lo que se

hace necesario que el estado cada vez tenga mayor intervención para evitar diversos fraudes.

La definición de fraude que nos da el diccionario es: "fraude (lat. fraudem, mala fē), acto realizado para eludir una disposición legal en perjuicio del estado o de terceros o para burlar los derechos de una persona".¹⁴

Al respecto Osorio y Nieto señalan: "el delito de fraude consiste en inducir al engaño, aprovechar el error en que se encuentra una persona para obtener un lucro indebido, en producir una falsa idea de la realidad dirigida a obtener una prestación que el pasivo en forma voluntaria proporciona, merced a este error o bien lograr una prestación igualmente voluntaria aprovechando el error en que se encuentra el pasivo, circunstancia ésta, conocida por el activo".¹⁵

La definición legal de acuerdo al artículo 386 del Código Penal señala: comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido; de aquí podemos ver que los elementos del tipo son primeramente el engaño o aprovechamiento del error, el bien jurídicamente protegido es el patrimonio en general, en cuanto a la culpabilidad es un delito doloso y su requisito de procedibilidad es necesariamente la querrela según las últimas reformas a nuestro código penal.

¹⁴ Gran Enciclopedia Larousse, tomo 4 (DUC-FRA), ed. Planeta, 1980, pág. 1031.

¹⁵ Osorio y Nieto César Augusto, La Averiguación Previa, ed. Porrúa, 4ª edición, 1989, pág. 343.

Ya hablamos visto en la definición que dimos con anterioridad de la palabra fraude que proviene del latín fraudem, mala fe y es también interesante el significado etimológico de dos palabras íntimamente relacionadas con el delito; la palabra dolo significa engaño y dolum llevar a cabo el engaño; la palabra dolo (nombre), era un bastón dentro del cual se ocultaba un arma. En forma que trascender de este origen común la idea de algo que aparentemente es inofensivo, lleva en el fondo algo oculto, tal bastón era el antecedente del verdugullo español y su uso es significativo porque presenta dos características esenciales; apariencia inofensiva y fondo grave, peligro disimulado de algo que para el común de las gentes no es susceptible de apreciar e implica un peligro para cualquiera. Hay otras palabras que se encuentran ligadas al delito, como la citada dolus; doli sinónima de engaño, fraude y simulación, la palabra fraus, fraudis, significa engaño, malicia, falsedad, dolo. Fraudare, significa defraudar, engañar, usurpar, despojar o burlar con fraude, también la palabra fraudator, que era lo mismo que defraudador, engañador o embustero, en su término más amplio, la palabra fraus; fraude, significa acción contraria a la verdad. La palabra directamente señalada como antecedente del delito de fraude, es la palabra Stellio, Steillionis que significa estelión o salamanqueza, animal que tenía fama de tomar diferentes aspectos; así se daba por analogía al hombre engañoso y fraudulento, según Ovidio por ser enemigo del hombre como el estelión.

Creo necesario para darnos una mejor idea del tema que se está tratando, hacer una pequeña reseña histórica sobre el delito de fraude, podemos empezar que en la época de Justiniano se citan ya

cuatro delitos patrimoniales privados, el furtum o hurto, el robo y el daño, que podían ser con violencia o sin ella y la injuria; en las leyes de partidas se designaban no solo penas pecuniarias sino que para los casos de suma gravedad existían las corporales, incluyendo la pena capital; en España se castigaban con dureza los delitos contra la propiedad y así encontramos en las disposiciones de Carlos I, Felipe IV, que se estipulaba que los saltadores y bandidos podían ser impunemente muertos por cualquiera y había recompensa para quien los entregaba vivos o muertos. De las leyes de partidas, pasaron directamente las disposiciones a las leyes españolas y a través de ellas a la nuestras; sin embargo en el siglo pasado, aun se encontraban entremezclados los derechos derivados del romano en los delitos patrimoniales. El código español de 1822 hizo distinción entre robo y hurto, definiendo el primero cuando se empleaba la fuerza o violencia y el segundo sin lo anterior. Asimismo la influencia romana en el derecho francés impidió que se tipificasen algunos delitos derivados del robo, como el abuso de confianza y la estafa que tiene en común la apropiación indebida de cosa ajena, pues en el código francés de 1810 se pone al fraude en función del robo su art. decía: "cualquiera que sustraiga fraudulentamente una cosa que no le pertenece es culpable de robo". Tampoco el código español de 1822 precisa el abuso de confianza y se refería la disposición fraudulenta de los bienes que son entregados en depósito. Aun cuando el código de 1850 consideraba el abuso de confianza entre las estafas y cosa curiosa se penaba como hurto. Desde 1870 se siguió considerando entre las estafas aunque se le dio mayor amplitud, en ese código en su artículo 449, se penaban los engaños que se hicieran en la sustancia, cantidad o calidad de las cosas que se entregaban en virtud de algo obligatorio.

Así pasaron las disposiciones a nuestro código penal de 1871, que introdujo la figura del abuso de confianza, aunque clasificándolo en la función del fraude, puesto que el art 407 decía: "el que fraudulentamente con perjuicio de otro, disponga en todo o en parte de una cantidad en dinero o numerario,..." Se ve de aquí que ya hay una distinción mayor. En ese mismo código de 1871, se agrupó en un título llamado de delitos contra la propiedad: el fraude, la quiebra fraudulenta, el despojo de cosa inmueble, el del equo, las amenazas, emagos, las violencias. Esto seguramente por considerarse extorsión, sin embargo en tal código ya se encuentra claramente definida el genérico, que aunque exigía que el engañado fuese quien recibiese el perjuicio patrimonial, lo cual daba lugar a no haber fraude, cuando el perjudicado era un tercero o cuando solo se llegaba al grado de tentativa y aunque la penalidad era apenas una multa pequeña, hay el enorme mérito de que ya se precisan gran número de los específicos, así se llegó a nuestro código penal de 1929, que conservó la de 1871, sin embargo, cometió el error de llamar estafa a las defraudaciones, siendo que son éstas más bien especies del género fraude.

La antigua estafa sancionada por el art. 369 del código penal de 31, pasó ya al 31 de diciembre de 1945, quedando comprendida en la parte final del artículo 386.

Existe el mérito importante de que el código penal de 1931, estableció diferencia precisa y 15 tipos legales de fraude. De todos estos antecedentes, la principal herencia es la diferencia señalada por los romanos entre dolo civil y dolo criminal y en cuanto a la

evolución del fraude en todos los derechos derivados del romano, ha evolucionado en forma parecida aun con diferente nombre y modalidades especiales. En Francia es conocido como escroqueri, en España como estafa, en Italia como truja y en Alemania como Berunk".¹⁸

En la actualidad el delito de fraude se encuentra perfectamente bien definido en nuestra legislación penal: en el artículo 336, así como en el artículo 387 del mismo ordenamiento, se encuentran señalados en diferentes fracciones los fraudes específicos ó delitos equiparables al fraude.

En cuanto al fraude y defraudación fiscal podemos decir que la principal diferencia entre ellos es que el fraude se encuentra previsto en nuestro Código Penal Federal, y la defraudación fiscal se encuentra previsto en una ley especial como el Código Fiscal de la Federación; otra diferencia esencial es que en el fraude se engaña a una persona y en la defraudación a un grupo de personas, al respecto podemos señalar: "entre el fraude y las defraudaciones hay también diferencia en la cuantía que solo por tentativa resulta mayor en las segundas, pero además existe otra diferencia fundamental: El objetivo del engañador no es una persona determinada sino el público en general, la adulteración de los comestibles, la sustitución de los materiales, las ventas de valores, la enajenación de derechos objetivados supuestos, etc; podrán tener en su caso concreto como mira a determinado individuo; pero como tal, sino de carácter de cliente".¹⁹

¹⁸ Arroyo Alba Fco., Estudio Sociológico y Jurídico sobre el delito de fraude, Fac. de Der., UNAM, Mex., 1962, 1ª edición, pág. 48 a 50.

¹⁹ Arroyo Alba Fco., Ob cit., pág. 44.

La principal diferencia entre el fraude y la defraudación fiscal en México creo yo que es, que el primero se encuentra regulado en nuestro Código Penal Federal y el segundo en una ley especial como el Código Fiscal de la Federación, por lo que podemos decir que nuestro delito es uno de los denominados "especiales". Al respecto existe relación con el artículo 89 del Código Penal Federal, en donde se refiere a los delitos previstos en leyes especiales y en tratados internacionales, que para la aplicación de estos se estará principalmente o en primer lugar a la ley especial que los regula.

En cuanto a la definición enciclopédica de nuestro delito en estudio diremos que: "es la acción u omisión que tiene como consecuencia obstaculizar la aplicación normal de las leyes fiscales, y cuyos autores pueden ser objeto de sanciones penales (fiscales, a veces incluso sin que se haya realizado con intención fraudulenta...)" los impuestos modernos establecidos mediante la evaluación directa y declaración del contribuyente presuponen la colaboración del contribuyente con el fisco, aunque en la práctica esta falta con mucha frecuencia. El crecimiento constante de la carga fiscal y la desigualdad de su repartición, la progresividad de ciertos impuestos, la superposición de imposiciones que gravan una misma actividad, incitan al contribuyente al fraude. Esto priva anualmente al fisco de una parte mas o menos importante, de sus ingresos potenciales, crea privilegios económicos y sociales, desanimando a los contribuyentes (el fraude de unos perjudica a otros y les estimula a su vez a defraudar), y hace necesaria la agravación de los impuestos (lo que provoca nuevos fraudes), así como la manipulación de los controles y las comprobaciones".¹⁰

¹⁰ Gran Enciclopedia Larousse, Ob Cit. pág 1031.

El maestro Serra Rojas al referirse sobre el tema señala: "el ilícito fiscal alude a lo no permitido, legal ni moralmente. el hecho ilícito comprende el comportamiento de una persona que puede consistir en hacer o no hacer y una consecuencia dañosa, es decir, la destrucción de una situación favorable para el sujeto pasivo, en este caso la administración pública federal. Lo ilícito fiscal es lo contrario o en oposición al derecho fiscal, el ilícito fiscal está definido como la violación a los mandatos de las leyes fiscales, como la evasión fiscal que perjudica el patrimonio público".⁷¹

La enciclopedia señala: "esta figura delictiva es una forma calificada de defraudación que se caracteriza porque el fraude está dirigido directamente a perjudicar en su patrimonio a una administración pública..., atendiendo al modo de obrar del sujeto activo y el bien jurídico tutelado, la defraudación se puede definir, como concepto genérico y sin alcance legal, diciendo que es toda lesión patrimonial que se ocasiona con fraude. Fraude es engaño, inexactitud consciente, abuso de confianza que produce o prepara un daño, cuando tal conducta fraudulenta perjudica el patrimonio de una administración pública, se está en presencia de esta forma calificada de defraudación".⁷²

Una característica que encontramos anteriormente es la conducta humana, ésta se desenvuelve en dos clases de actos: los lícitos e ilícitos; ahora bien en el derecho fiscal los sujetos activos y pasivos pueden ejecutar ambas clases de actos, como ejemplo de actos ilícitos tendremos el empadronamiento, declaraciones en tiempo, cambio

⁷¹ Serra Rojas Andrés, Ob Cit, págs. 68 y 69.

⁷² Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo 6 (DERE-DEFE), Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, pág. 125.

de giro, etc., y como ilícitos la omisión de pagar los impuestos, alteración de las declaraciones, mal manejo de los libros de contabilidad, contrabando, etc. "La evasión fiscal consiste en que el sujeto pasivo del impuesto elude el pago...", es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se recurre a maniobras tales como la simulación de actos, contratos, omisión en el registro contable de datos, en la expedición de facturas, etc."*; "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 o contratos, etc...", la evasión no solo daña al fisco sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto".**

Para resumir todo lo anterior debemos de partir de la base que para poder dar una definición de defraudación, se parte desde la propia definición de delito, es decir, la mayoría de las definiciones a que nos hemos venido refiriendo empiezan diciendo que es la acción u omisión, que tal acción pueden ser actos encaminados a engañar o defraudar, haciendo uso de diferentes artificios para lograr el fin que se quiere, y la omisión en no enterar debidamente las contribuciones al estado. Esto encierra diferentes elementos objetivos y subjetivos que analizaremos en un siguiente punto.

* Porras y López Armando, Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación, 1ª edición, 1977, Manuel Ferrás, págs. 51 y 52.

** Flores Zavala Ernesto, Ob Cit, págs. 300 y 301.

En consecuencia el delito de defraudación fiscal se encuentra bien definido en nuestra legislación fiscal federal en su artículo 108 que señala:

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

Por todo lo anterior se hace necesario entrar al estudio de los elementos tanto objetivos como subjetivos del delito en estudio, tema que se abordará en el siguiente punto del presente capítulo.

1.4. ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFAUDACION FISCAL.

Como ya hemos venido mencionado, el delito cuenta con una serie de elementos que se pueden enumerar de la siguiente manera:

ASPECTOS POSITIVOS	ASPECTOS NEGATIVOS
CONDUCTA	FALTA DE ACCION
TIPICIDAD	AUSENCIA DE TIPO
ANTI JURISDICCION	CAUSAS DE JUSTIFICACION
IMPUTABILIDAD	INIMPUTABILIDAD
CULPABILIDAD	INCUPLABILIDAD
PUNIBILIDAD	EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Por lo que se refiere a la conducta podemos decir que se trata de una acción u omisión siempre y cuando el movimiento corporal sea voluntario; de ahí que se diga que la acción tenga como elementos a la actividad o movimiento corporal y la voluntad; y la omisión presenta como elementos , una actividad corporal, al no hacer algo que se debía y la voluntad de tal inactividad.

Al respecto el maestro Castellanos señala: "La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito"; Carrancá dice: "Lo primero para que el delito exista es que exista una conducta humana. La conducta es, así, el elemento básico del delito. Consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre".*

* Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales del Derecho Penal (parte general), 24ª edición, ed. Porrúa, 1987, pág. 149.

** Carrancá y Trujillo Roldán, Carrancá y Rivas Roldán, Derecho Penal Mexicano, parte general, ed. Porrúa, 1991, pág. 275.

Los elementos de la conducta son tres: manifestación de la voluntad, resultado y nexo causal entre aquella y éste. La manifestación de la voluntad es la actividad externa del hombre; esto es, mientras que el hombre no exteriorice su resolución de cometer el ilícito fiscal, no puede ser castigado. En la defraudación fiscal debe de haber manifestación de la voluntad, ya que para realizar dicho delito se debe de actuar exteriormente, para ello consiguiente buscar el resultado, este sería el de omitir total o parcialmente algún pago, para un beneficio indebido.

El resultado no solo es aquel cambio en el mundo material constituido por el estricto daño, y menos aún un concreto y efectivo perjuicio que solo acarrea la responsabilidad de su reparación; también lo es el riesgo o daño potencial, el peligro; por lo que también se hace necesario identificar los efectos del delito: El efecto es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse íntegra y oportunamente las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos que han de realizarse para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública, se menoscaban estos, que son bienes jurídicos y necesariamente gozan de una protección del derecho; estos delitos producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley fiscal penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

Hablando ahora del nexo causal, podemos decir que es una conducta humana integrada por el movimiento corporal realizado u omitido y un resultado consistente en el daño producido a un bien

Jurídicamente tutelado; pero existe un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado. Esta relación causal existe cuando de no darse el acto de voluntad deja de producirse el resultado; es decir siempre que el acto de voluntad sea la condición del resultado; "La comprobación del nexo causal es el punto de arranque a que han de subordinarse las pruebas de adecuación al tipo y de la culpabilidad antes de que se puede decidir sobre la responsabilidad del causante".²⁷

En la acción por omisión, en la misma forma que el hacer activo, debe existir un nexo causal entre la conducta consistente en no realizar la acción esperada y el resultado; en este caso, la relación causal existe cuando ese no hacer determinado consiste en la acción esperada para la producción del resultado.

En lo referente a la ausencia de conducta constituye pues, uno de los aspectos negativos, esto es impositivos de la formación del delito penal, por ser una conducta humana positiva o negativa. Como causas que anulan la voluntad encontramos las conocidas como la *vis absoluta*, como el obrar impulsado por una fuerza exterior irresistible en la que el sujeto física y absolutamente es coaccionado y no es nada más que un instrumento en manos del autor mediato; es decir lo que lo origina no es la voluntad del propio sujeto, sino que su causa es puramente física.

Tampoco habrá conducta cuando el sujeto se haya en un estado de

²⁷ García Domínguez Miguel Ángel, Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho fiscal-penal, 1ª edición, 1982, Cárdenas editor, pág 120.

Inconsciencia determinado, entre algunos casos podemos señalar:

- a) El sueño y el sonambulismo.
- b) La sugestión, la hipnosis y la narcosis.
- c) La inconsciencia.

Estas circunstancias, en las cuales existe ausencia de voluntad, y por lo tanto no hay conducta, las encontramos previstas en el artículo 15 fracción 1, del Código Penal que dice:

*"Artículo 15.- Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:
1.- Incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias".*

Para que haya delito fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, pero, además, tiene que ser típica, esto es no hay delito fiscal sin tipicidad, sin que el hecho de la vida real encaje dentro de una de las fórmulas descritas en la Ley Fiscal Penal. La tipicidad es pues la adecuación de la conducta al tipo.

Hay que resaltar que no debe de confundirse el tipo con la tipicidad, ya que el primero es la creación del legislador que posteriormente queda asentado en la ley como delito.

"La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la adecuación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa. Para Celestino Porte Petit la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, que se resume en la fórmula *nullum crimen sine tipo*."¹⁰

¹⁰ Castellanos Fernando, Ob Cit, pág. 168.

En el caso de la defraudación fiscal, algunos casos de tipicidad sería de que el actor configure el tipo establecido en la ley, que es que se realiza por medio del engaño o aprovechamiento del error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y por consiguiente los casos de atipicidad sería que el actor no lo realice mediante el engaño o error o que no se haya ilícitamente de una cosa u obtenga algún beneficio, etc.

Ahora bien entrando al estudio de la antijuridicidad diremos que esta implica un comportamiento típico, fuera de los casos que la ley permite, y a saber los casos permitidos por la ley son los conocidos como: legítima defensa, que no podría darse en el estudio de nuestro delito; el estado de necesidad, el ejercicio de un derecho, el cumplimiento de un deber, que éste tampoco se puede dar en nuestro delito ya que en el mismo tipo exige el cumplimiento de una obligación y por tanto no cabría lo anterior; y el impedimento legítimo, que en este caso tampoco entraría ya que éste solo se relaciona con delitos de omisión, y el ilícito en estudio es de acción, pues el comportamiento se desliega de una actividad corporal que el actor realiza.

En cuanto a la imputabilidad debemos decir que es necesaria en el estudio del delito en cuestión, esto es que el actor cuente con la plena capacidad de entender y querer. Esta capacidad tiene como fundamento natural, el que el individuo cuente con salud, desarrollo y madurez mental. Si esto no ocurre no habrá delito, pero estará sujeto a la intervención de la autoridad, según el caso.

La imputabilidad es muy importante que se encuentre cuando se comete el delito de defraudación fiscal, ya que si un sujeto es inimputable no podrá reprochársele su conducta; la inimputabilidad como excluyente se encuentra prevista en la fracción II del artículo 15 del Código Penal que señala:

"Padece el inculpa-do, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente".

Al respecto el maestro Carranca dice: "Diversas anomalías o alteraciones puede presentar la vida anímica de la personalidad. Distinguimos dos grupos: 1).-La pérdida de la conciencia, o falta de conciencia denominada letargia, alineación o enajenación mental. Es un estado total de inconsciencia. 2).-Las perturbaciones más o menos profundas de la conciencia, en las que sin embargo, aunque anómalamente, la conciencia subsiste en menor o mayor grado; trastornos que presentan a su vez dos diferentes órdenes; o tienen un origen fisiológico, no morboso o lo tienen morboso, patológico. Según las posiciones más exploradas de la psiquiatría la perturbación fisiológica de la conciencia se ofrece en los casos de sueño, sonambulismo, hipnotismo, estados pasionales (sexuales, cólera, temor, sugestión de masas, etc.), y la patológica, en esos otros casos: a) estados producidos por la ingestión de sustancias embriagantes, tóxicas o enervantes; b) ciertos estados toxoinfecciosos; y c) estados crepusculares de mayor o menor duración e intensidad y transitorios, con base histérica, epiléptica, neuropática, etc., y estados de desmayo. Todo lo cual produce trastornos mentales transitorios. Como a estos se refiere

propriadamente la excluyente, más que los estados de inconsciencia debe de hablarse de trastornos mentales transitorios, patológicos y no buscados de propósito".**

Debemos de entender entonces que lo anterior juega un papel muy importante en el delito que se trata ya que este es de los que el dolo debe de presentarse forzosamente; es decir que esta capacidad de entender y comprender la debe tener el autor del ilícito, si no habrá delito.

Ahora bien para que toda acción sea ineliminable, además de ser antijurídica y típica ha de ser culpable, y solo puede ser culpable el sujeto que sea imputable. "El fundamento de la culpabilidad está en las condiciones en que determinada conducta es producida, llenado el tipo legal; condiciones que prueben que el hecho mismo es atribuible al sujeto, fue querido por éste y amerita un juicio de reproche".**

Entonces la culpabilidad es el reproche que se le va hacer al autor de una conducta punible y que se liga con el nexo causal hasta lograr su fin determinado, esta representa un proceso atribuible a una motivación reprochable al infractor físico.

La culpabilidad no se limita a examinar el mero proceso de intención y negligencia, sino se remota a los motivos de la personalidad del agente como pueden ser el dolo y la culpa, estos considerados como elementos subjetivos del delito.

** Carranca y Trujillo Raúl, Carranca y Rivas Raúl, Código Penal Anotado, 14ª edición, ed. Porrúa, 1989, pág. 78.

** Carranca y Trujillo, Carranca y Rivas Raúl. Ob Cit, págs. 432 y 433.

El dolo debe estar presente en nuestro delito forzosamente ya que es la intención del sujeto para cometer el ilícito, persiguiendo todos sus fines.

"Dolo es la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con el conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su no mutación, con consecuencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto, o de omitir la acción debida, y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere, o se consiente".*

En todo delito se presume el dolo, esta presunción se encuentra regulada en el artículo 9 primer párrafo de nuestro Código Penal que reza:

"Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley".

Sin embargo la presunción del dolo solo es eso, es decir admite prueba en contrario, se trata de una presunción *juris tantum*; la carga de la prueba de la falta de dolo corresponda, por tanto, al que realiza la conducta tipificada como delito, para esto debe considerarse para la prueba de la existencia del dolo, las modalidades de él, los medios empleados, los precedentes y las razones del propio hecho, el comportamiento del infractor y su propio hecho ilícito.

* Garcia Dominguez Miguel Angel, Ob Cit, pAg.227.

Es turno de analizar las causas que excluyen la culpabilidad, que significa la ausencia de los elementos subjetivos; algunas causas de inculpabilidad no están previstas, derivan de la naturaleza de aquélla. En materia de delitos fiscales algunas causas de inculpabilidad pueden ser:

1.-En los vicios del consentimiento se encuentra el error de tipo, error de antijuridicidad, eximentes putativas y obediencia jerárquica.

2.- En los vicios de la voluntad, la violencia física y moral.

3.-En la inexigibilidad de otra conducta, estado de necesidad en que se colisionan bienes iguales, encubrimiento entre parientes o de seres queridos etc.

El caso de la inexigibilidad de otra conducta no se puede poner en el delito de defraudación, porque el tipo exige el comportamiento también de otra conducta, ya que en este delito no se puede encontrar el miedo grave o la violencia.

En el caso del error que creo importantísimo hablar de él como principal excluyente de la culpabilidad, su estudio se hará en el último capítulo en donde se mencionará ampliamente y se harán las críticas que considero convenientes.

1.5. LA S.H.C.P. Y SUS ATRIBUCIONES.

Todos los mexicanos estamos sometidos a la obligación de colaborar con el fisco. De tal forma que, en tanto el estado mantiene un clima de paz, seguridad y justicia, llamado Bien común, los demás miembros del club social, que nos vemos beneficiados con ese clima creado por el grupo gobernante, tenemos la obligación de proporcionarle los medios para subsistir y contar con recursos materiales para instrumentar una organización que le permita garantizarlo. Así, el estado realiza una actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

El manejo de los recursos que obtiene el estado se efectúan mediante el órgano denominado SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

Por eso los mexicanos tenemos la obligación de mantener nuestro propio país, ya que solo para salir adelante se necesita estar unidos en una sola nación, al respecto De la cueva señala: "Una nación es un alma, un principio espiritual, dos cosas que a decir la verdad son una sola; una está en el pasado, la otra en el presente; una es la posesión en común de un rico legado de recuerdos, la otra es el consentimiento actual, el deseo de vivir juntos, la voluntad de continuar haciendo valer la herencia que se ha recibido indivisa.... Una herencia de gloria y de dolores y un mismo programa por realizar.... Haber hecho grandes cosas, querer hacerlas en el futuro,

he ahí la condición esencial para ser un pueblo".¹¹

Sabemos que el Poder Ejecutivo se deposita en una sola persona, denominada Presidente de la República, y éste tiene a su cargo la Administración Pública del país, para lograr ese cometido la Administración Pública será centralizada y parastatal, distribuyendo los negocios de carácter administrativo en las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos que se regularán de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal emitida por el Congreso con anterioridad. Todo esto tiene su fundamento legal principalmente en nuestra Constitución conforme a los artículos 89 con sus diversas fracciones, que señalan las obligaciones y facultades del Presidente; y 90, es ahí donde surge la creación de las Secretarías de Estado para el despacho de asuntos, como auxiliares del Ejecutivo Federal.

Como ya dijimos, las Secretarías de Estado se regulan en base a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en ésta en su artículo 2º señala que para los negocios de orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo, habrá las dependencias centralizadas que serán las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos; señala también la misma ley que cada Secretaría contará con un Secretario de Estado.

Al respecto el maestro Acosta Romero señala: "La Secretaría de Estado, es un órgano superior político administrativo, que auxilia al Presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de la actividad del Estado; y el Secretario de Estado, es la persona

¹¹ De la Cueva Mario, La idea del Estado, UNAM, 1966, pág.51.

fiscal, titular de la Secretaría; es nombrado y removido libremente por el Presidente de la República, es un funcionario político y administrativo; en este orden de ideas la Secretaría viene a ser la estructura y el Secretario, el funcionario que la encabeza".²⁷

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se crea jurídicamente en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y en el artículo 31 de la misma ley se señalan sus atribuciones. En las fracciones II, III, y V, principalmente se señalan sus atribuciones en materia de impuestos, como es la de cobrar los impuestos, productos y aprovechamientos federales, así como los derechos establecidos en las leyes y dirigir los servicios aduanales y la policía fiscal.

La S.H.C.P. ejerce dichas atribuciones de conformidad con la ley aludida así como con su reglamento interior que es expedido por el Presidente de la República, señala Gabino Fraga: "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde el despacho de los asuntos relacionados con los ingresos de la Federación y del D.D.F., planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito".²⁸

Claro que de aquí debemos de excluir ya, en cuanto a las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la del servicio de banca y crédito.

²⁷ Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Primer Curso, 14a edición, 1991, Méx, ed. Porrúa, pág.137.

²⁸ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 27a edición, Méx, 1988, pág.187.

En cuanto a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentran específicamente señaladas en el Reglamento Interior de la misma, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1992 y las que estudiaremos más ampliamente en el marco legal, del presente trabajo.

1.6. INTERVENCIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA EN LOS DELITOS FISCALES.

Ya vimos las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en general, ahora vamos a ver su intervención más específica en los delitos fiscales, que se encuentra bien establecida en el Código Fiscal de la Federación en su Capítulo II, denominado "De los delitos fiscales".

Haremos hincapié primeramente en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que señala.

Art. 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que primeramente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos -- 102 y 115...

El delito de defraudación fiscal se encuentra dentro de la hipótesis de la fracción primera del anterior artículo, es decir que para que pueda proceder dicho ilícito es necesaria la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que es muy cuestionable.

Debemos decir que la querrela es un requisito de procedibilidad que se debe de reunir para que el Ministerio Público pueda consignar, si no se reúne tal requisito éste se encuentra incapacitado para proceder penalmente en contra del autor. Lo anterior le da la facultad discrecional a la S.H.C.P. para proceder en contra de cualquier persona y por consiguiente si ya formuló dicha querrela de poder solicitar el sobreseimiento del proceso.

"Querrelia necesaria.-Este precepto ordena que la iniciación de la acción penal sea ejercida por el Ministerio Público, solo por querrelia necesaria. La querrelia necesaria señala una excepción a la regla general de oficialidad del inicio de la acción penal que es privativa del Ministerio Público y permite un principio dispositivo del ofendido para el ejercicio de la acción penal".*

Ahora bien, para analizar mas detenidamente la querrelia lo haremos en el capítulo cuarto, ya que a mi parecer existen ciertas irregularidades procesales respecto a esto.

También en donde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público interviene directamente es en el sobreseimiento ya que el referido artículo 92 en su segundo párrafo dice:

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando los procesados pague las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que le misma se refiera.

En este párrafo se establece que pueden ser objeto de sobreseimiento los delitos perseguibles por querrelia, pero esto no está acorde con los lineamientos del derecho penal, pues mediante la amenaza de la pena, que puede sustituirse por pago, no se persigue la readaptación del procesado, sino únicamente el pago de las prestaciones omitidas mediante el evento delictivo.

* Obregón Heredia Jorge, Código de Procedimientos Penales para el D.F. comentado y concordado, Jurisprudencia, Tesis y Doctrina, 4ª edición, Mex., 1987, pág.180.

En conclusión podemos decir que para que el delito de defraudación fiscal proceda es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule su querrela ante el Ministerio Público Federal, porque de lo contrario éste se encuentra incapacitado para consignar alguna averiguación ante un juez.

Por lo que hace al sobreseimiento sensado en el multicitado artículo 92 del Código Fiscal. Este término se encuentra mal empleado y lo que debería manejarse sería el otorgamiento del perdón para que al otorgarse éste se extinguiera la acción penal y por lo tanto si sería causa de sobreseimiento, ya que detrás de éste siempre existe una causa que señala nuestro Código de Procedimientos Penales.

CAPITULO II

CAPITULO II

ANTECEDENTES EN MEXICO.

2.1. EPOCA PREHISPANICA Y COLONIAL.

Durante la época prehispánica fueron varios los pueblos que existían en nuestro territorio, entre los más importantes se encontraban los aztecas y éste se caracterizaba por ser un pueblo guerrero desde sus orígenes, gobernando a otros pueblos mediante la fuerza.

Los mexicas formaron una alianza con Texcoco y Tlacopan, misma que era ofensiva y defensiva y teniendo un régimen interior en cada reino independiente, pero en los casos de guerra, el mando de las fuerzas correspondía a los primeros; los mexicas nunca arrasaron con los pueblos que sometieron sino que solamente les exigían ciertas cosas y en caso específico se trataba de los tributos y para lograr esto los mexicas imponía un calpimul, que era el recaudador de impuestos.

Es necesario dar la definición de tributo que significaba lo siguiente: "Porción o cantidad que pagan los súbditos, por el repartimiento que se hace, para el príncipe o el señor del estado en que habitan, en reconocimiento del señorío o para los cargos o atenciones públicas."²²

La base económica de la subsistencia del llamado imperio Tenocha, o azteca, se fundó en dos factores: la tributación en

²² Diccionario Salvat, Barcelona, 1912, Tomo IX, pág. 305.

especie de los pueblos sometidos y el intercambio comercial con los pueblos extraños al dominio. Los tributos se hayan bien descritos en dos fuentes: el Códice Mendocino y la Matrícula de los Tributos. En estas etapas reinaban: Motecuhzoma I, Axayácatl, Tizoc, Ahuizotl y Motecuhzoma II. La extensión del Imperio abarcó desde los confines de la Huasteca y regiones de selvas, hasta el istmo de Tehuantepec y aún un poco lo que hoy día es América Central.

La materia de los tributos era:

ALIMENTOS.- Granos, tales como maíz, frijol, chia, bledos (houuhtli en náhuatl). A estos rengiones fundamentales se agregan el cacao, la vainilla, y otras plantas de condimentación de éste, el chilo, la miel de abejas, y la miel de maguey. Se medía esta tributación por trojes (cuezcomitl), y eran en los días de Motecuhzoma, 26 de maíz, 21 de frijol, 20 de chia, 17 de bledos. De cacao en su totalidad, eran 980 cargas por año. De chile, 1600, de miel de abeja, 1500 cántaros; de miel de maguey 2512. Esta tributación estaba completada por la sal, que venía de varios lugares, pero se nota solamente la de Ocuitla. En sistema métrico podemos dar las cantidades en esta forma: maíz por año: 6993 litros; frijol 4993 litros; chia la misma cantidad; bledo 4245 litros. Cacao 2543 kilos, chile seco o fresco 36806 kilos.

INDUMENTARIA.- Se medía la tributación por cargas. Unas de 20 unidades, otras de 400. La calidad de las mantas varían, unas se dicen de algodón simple, chicas y grandes; otras de algodón ricamente elaboradas; alguna de fibra de maguey. En su conjunto general, sin distinguir el número de cargas tributado en un año era de mantas de

algodón, 2'079,000 y de mantas de fibra de maguey 296,000, dando a cada carga el número de 20 mantas. La variedad del labrado y de los adornos que le embellecían es materia muy amplia que solamente en obras especiales es dada con detalles. Fuera de esta tributación que podría decirse en bruto, había la de ropajes elaborados, tanto de varón como de mujer.

ARNAS Y ADORNOS HERALDICOS.- también llamados estos divisas en su conjunto, de muchas variedades artísticas lo mismo que de materiales diversos, tales como plumas, piedras preciosas, etc., en su total dan unas 2200 piezas. Para elaboración de ropas y adornos se tributaba también con pieles, unas 80 de tigre y unas 9650 de venado, o de ave de bellas plumas unas 320 o el ave misma viva. Las plumas, que tanta importancia tuvieron en la cultura náhuatl, contadas por manojos o talegas, eran tributadas en cantidad altísima, que no puede darse en pormenor aquí, pero que hacía subir a muchos millones de plumas finas la cantidad tributada. Fuera de estos tributos específicos que no es fácil clasificar se encuentran entre los más importantes: pelotas de hule 16000, 32000 pliegos de papel de los indios (usado para ritos y para escribir en él), vasos y demás artefactos de cerámica, cochinilla como tinte, cañas para el tabaco, indlenso (copall), conchas marinas, ámbar o piedras finas o semifinas (en sartas de piedras en bruto, elaboradas en joyas, y aun en animales vivos).

METALES PRECIOSOS.- Principalmente oro; lo daban en rodeles, diademas, cuentas en sarta, o tabletas, jicaras de dicho material, jicaras de cerámica o madera llenas de polvo de oro. El modo de recolectar los tributos era doble ya que la tributación fiscal era cada 80 días y el año náhuatl era de 160 días. Unos venían a dejarlo a la ciudad de Tenochtitlan mediante una larga tropa de cargadores.

Otros tributos eran recogidos por especiales embajadores, muchos de estos murieron en forma violenta (a manos de pueblos que se negaban a pagar el tributo), esta negación era motivo de nueva guerra para someter al pueblo rebelado.

La distribución de los tributos varia. Todos en su conjunto eran entregados al monarca. Este destinaba una parte al templo y a sus servidores; almacenaba la mayor para el mismo y para distribuirla a los guerreros y nobles en las fiestas de los señores (Tecuīhuātl, Tecuīhuitōtl). Una parte se destinaba para los pobres en días de escasez, y el resto quedaba en reserva al poder del monarca. En los días de Ahuizōtl comenzó a ser objeto de transacción comercial este acervo. Los traficantes llevaban por comisión real esta clase de objetos a regiones donde no existían y los cambiaban por los del país visitado. La forma de absorción económica y el descontento de los pueblos sometidos que poco provecho sacaban fue una de las causas de predisposición en contra de los aztecas y de ayuda eficaz al conquistador Cortés.

Dña Eulalia Guzmán decía: "no había tributos, sino en realidad eran contribuciones necesarias en toda agrupación humana para hacer frente a los gastos comunes; no eran gravosas..."; la forma más general de contribución era el maíz o también el cacao. Los Macehuales y Nayeques, pagaban en su calpulli, y varios calpullis formaban un pueblo Cada pueblo daba de lo que producía en forma

** Guzmán Eulalia. Rectificaciones Históricas, Conferencias los Jueves a las 19hrs. en el salón de la Soc. Mex de Geografía y Estadística, Justo Sierra 19, 2º piso, Mex, D.F. (de notas taquigráficas tomadas por Guillermo Ortiz de Montellani), 1962.

natural o por industria (santas, algodón, papell. Dijo Cortés que los pueblos conquistados se quejaban de Moctezuma que tanto los enlastaba, que el señor de Zempoala se quejaba de Moctezuma mucho por que le pedía hombres para el sacrificio. Mentira, pues Zempoala pertenecía a Texcoco. Dice también que en Quiahuitlan llegaron los recaudadores de Moctezuma a recoger los tributos e hizo que apretaran a dos, y dijo a los del lugar que los defendería. Mentira, las contribuciones no se iban a recoger las enviaban los pueblos, y los enviados llevaban insignias que los distinguían."

En síntesis las contribuciones en la época prehispánica fueron de gran importancia, como lo es en la actualidad, ya que se usaban para el mantenimiento y subsistencia de los pueblos y del pueblo de los aztecas principalmente, que eran los que requerían las mismas, logrando lo anterior mediante conquistas a los otros pueblos.

EPOCA COLONIAL.

Con la caída de la gran Tenochtitlan el 21 de agosto de 1521, de inmediato Cortés se informó con detalle de las costumbres respecto de la manera de hacer sus conquistas, como se imponían los tributos y en que consistían, así como el modo en que recogían y repartían. Igualmente consultó la matrícula de tributos de Moctezuma para saber los lugares de donde traían oro, había minas, cacao y mantas; toda vez que las tierras de las cercanías de México, se parecieron muy pobres porque solo tenían maizales y mequoyales".

"7 Guzmán Eulalia, Ob Cit, 1962.

"8 Díaz del Castillo Bernal, Historia Verdadera de la Conquista de la Nueva España, Cap. 137, ed. Valle de México, 3a ed. Méx. 1981, pag. 590.

Al principio de la conquista la situación de los mexicanos no cambió mucho en materia impositiva, ya que acostumbrados al pago de tributos a Moctezuma, siguieron cubriéndolos al nuevo amo; de esta forma se crearon dos impuestos el del Diezmo y el del Quinto Real (primer impuesto que los españoles gravaron en la Nueva España, creado por los reyes católicos, dado en Medina del Campo el 5 de febrero de 1504), mismo que consistía en la quinta parte del producto de oro, estaño, plomo, azogue, fierro o cualquier otro metal que sus súbditos explotasen.

Al convertirse el Imperio Mexicano en colonia Española con el nombre de Nueva España, y toda vez que el abuso de sus conquistadores fue en aumento sin que estos atendieran las ordenes que la corona emitía reiteradamente, en contra del mal tratamiento de los indios; la corona reinante puso en acción a sus funcionarios y a algunos sectores de la Iglesia, para los cual, en 1523 envió a los primeros frailes franciscanos y en 1528 se instauró la primera audiencia de México, compuesta de un regente y de 10 oidores que formaban dos salas para los negocios civiles y otra con 5 alcaldes de corte para los criminales. Había tres fiscales de lo civil, de lo criminal y Real Hacienda. Además, había en lo civil otras jurisdicciones privilegiadas en favor del fisco, como la de los intendentes, y la tenían también los jefes o directores de varios ramos de rentas. Igualmente, en el año de 1535 llega a México el primer Virrey con amplios poderes para gobernar.

Los ingresos coloniales eran manejados por el rey a su arbitrio, de ahí el carácter especialmente oneroso del sistema fiscal colonial. Durante mucho tiempo uno de los principales ingresos de la corona lo fueron las rentas americanas, de las posesiones españolas en América la más rica fue la Nueva España por lo cual no sólo hacía remesas periódicas a la metrópoli sino que enviaban "situados", o cantidades fuertes de dinero, para ayudar en los gastos en capitánías y establecimientos españoles, tanto en América como en Asia. De veinte millones de pesos que se recaudaban anualmente diez se empleaban en gastos propios; siete se remitían a la corona y tres se destinaban a "situados".

La Real Hacienda era la encargada de controlar los ingresos y los gastos del Virreinato; las recaudaciones interiores y los impuestos al comercio exterior, en los primeros años de la Colonia, la principal fuente de ingresos fue el quinto real .

En el comercio había que pagar tres tipos de gravamen: el de "Avería", o pago de las tripulaciones, y el mantenimiento de los buques de guerra que escoltaban a los comboyes; el de "alcabala", o pago de un tanto por ciento sobre el valor de las mercancías; y, el de "alcabala", que era el pago de seis por ciento a la salida de las mercancías, y el diez por ciento a la llegada de los puertos finales; el cual debían pagar los compradores.

De igual forma desde los primeros años de la conquista se impuso un impuesto sobre el pulque que se introducía a la Ciudad de México y otras ciudades, con una contribución de doce reales por carga.

También fueron gravadas las pulperías o tiendas mixtas (hoy misceláneas), con un impuesto de 40 pesos anuales, a partir de 1605, cada indio pagó el "medio real de ministros", para cubrir el salario de los jueces y ministros de los juzgados que conocían los litigios entre indios y españoles. Los "donativos", que se imponían cada vez que el rey tenía alguna necesidad apremiante eran considerados un ramo de la Hacienda Pública como cualquier otro.

Más adelante, se creó el estanco del azogue que fue otro de los importantes ingresos fiscales de la corona, provenientes de la minería. UNA vez establecida en 1536 la primera casa de moneda en la Nueva España, los derechos de amonedación se fijaron en tres reales sobre el marco de plata, dos para cubrir los sueldos de los empleados y trabajadores, y uno destinado a la real hacienda; otro impuesto fue el derecho de vajilla que se imponía a la plata y el oro cuando eran utilizados para la elaboración de vajillas y alhajas.

A principios de siglo XVII, el tributo de los indios se convirtió en un importante renglón de la Hacienda Pública, éste era de un peso de 8 reales por cabeza al año; se gravaba no solo a los indígenas, sino también a negros y mulatos que pagaban a razón de 2 pesos al año. Los que no pagaban tributo debían de pagar lanzas, anatas y medias anatas. Las lanzas, pagadas por los nobles ascendían a 450 pesos anuales; la media nata era el pago de una mesada de los que tenían un oficio secular o religioso, antes de comenzar a desempeñarlo, también lo pagaban por cualquier dispensa de ley (tales como perdón de la pena de muerte, remisión de galeras, destierro, etc.).

En la época virreinal, la colonia en materia fiscal dependía del consejo de Indias, que era el que dictaba las leyes hacendarias hasta fines del siglo XVII en que decayó su poderío. El virrey era la primera autoridad en los ramos de la administración; bajo su guerdó estaban el ejército y la Hacienda, aunque asesorado por consejeros y sujeto a la depuración de su conducta en los llamados juicios de residencia.

Uno de los impuestos de mayor relevancia y trascendencia durante esta época, fue la alcabala, que en resumida forma, diremos que este ramo se originó en el año de 1342 y mas que un impuesto sobre la venta, la alcabala era una contribución que gravaba la circulación física del tráfico de mercancías; esto es, la alcabala se cobraba a lo que era apto para ser comercializado.

Para mayor comprensión daremos la clasificación de las contribuciones existentes durante el virreinato español:

A.-IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR.

- 1.- Almojarifazgo.
- 2.- Grana, Añil y Vainilla.
- 3.- Impuestos de caldo (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos traídos de España).
- 4.- Anclaje.
- 5.- Armada y Avería y otros derechos de mar.
- 6.- Estanco de Lastre.

B.-IMPUESTOS Y GRAVAMENES EN EL COMERCIO INTERIOR.

- 1.- Alcabaías.
- 2.- Pulperías.
- 3.- Derechos de Quinto de oro y plata.
- 4.- Derechos de vajilla.
- 5.- Derechos de amonedación.
- 6.- Derechos de ensayo.
- 7.- Minería.- Señoreaje de la minería.
- 8.- Impuesto de pulques.
- 9.- Raso de muralla.
- 10.- Peaje y Bargas.
- 11.- Real desago de Huehuetoca.
- 12.- Estancos:
 - Azúques.
 - Cobra, estaño, plomo y alumbre.
 - Cordobanes.
 - Gayos.
 - Naipes.
 - Nieve.
 - Pólvora.
 - Salinas.
 - Tabaco.
- 13.- Impuesto de caldos (respecto al aguardiente fabricado en Parres y en algunas otras regiones del país).

C.-IMPUESTOS SOBRE LA AGRICULTURA Y GANADERIA.

- 1.- Diezmos.
- 2.- Licencias.

D.-IMPUESTOS SOBRE SUELDOS Y UTILIDADES.

- 1.- Media Anata Secular.
- 2.- Mesadas y Medias Anatas Eclesiásticas.

E.-IMPUESTOS SOBRE ACTOS, DOCUMENTOS Y CONTRATOS.

- 1.- Papel sellado.

F.-IMPUESTOS SOBRE JUEGOS, DIVERSIONES Y ESPECTACULOS PUBLICOS.

- 1.- Lotería.

G.-IMPUESTOS DE CAPACITACION.

- 1.- Tributos.
- 2.- Medio Real de fábrica.
- 3.- Medio Real de hospital.
- 4.- Medio Real de Ministros.

H.-OTROS GRAVAMENES.

- 1.- Servicio de Lanzas.
- 2.- Monte Pío Militar.
- 3.- Monte Pío de Ministros.
- 4.- Monte Pío de oficinas y pilátos.
- 5.- Monte Pío de inválidos.

I.-APROVECHAMIENTOS.

- 1.- Bulas de la Santa Cruzada.
- 2.- Oficios vendibles y renunciábiles.
- 3.- Tierras.
- 4.- Donativos.

- 5.- Penas de Cámara.
- 6.- Comisos.
- 7.- Bienes Mostrencos.
- 8.- Censos.
- 9.- Alcance de cuentas.
- 10.- Aprovechamientos diversos.

J.-BIENES AJENOS.

- 1.- Bienes de difuntos.
- 2.- Temporalidades, fondo piadoso de Californias.**

De todo lo anterior podemos ver que el sistema tributario en esa época ya se encontraba bien organizado por parte de los españoles que gobernaban México, así también se puede ver que eran demasiadas cargas fiscales y que si las personas obligadas no cubrían tenían sanciones muy severas que iban desde la esclavitud, encarcelamiento hasta la muerte, por eso es que México exigió un cambio brusco en su historia, que se comentará más adelante.

** Linares Ruiz Manuel, El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, tomo I, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, Méx., 1936, págs. 59 a 61.

2.2. INDEPENDENCIA Y REFORMA.

A principios del siglo XIX, a pesar de que aparentemente el estado se encontraba bien organizado, tenía muchas deficiencias sociales como era el odio contra los amos, el exceso de tributos, el mal trato a los indígenas, que generó que empezara a reinar un ambiente de inconformidad en general para con el gobierno. Principalmente los criollos que intentaban liberarse de la opresión de los españoles.

La decadencia del imperio español, las ideas de la Ilustración, la Independencia de los Estados Unidos y la invasión francesa a España, produjeron en México una gran agitación en donde se anhelaba contar con un país soberano propio.

El movimiento de Independencia iniciado por Don Miguel Hidalgo el 15 de septiembre de 1810, provocó que mediante el bando promulgado en Guadaluajara el 6 de diciembre del mismo año se dictaran tres decretos y una proclama de carácter de leyes en las que se disponía la libertad de los esclavos, la cesación de tributos respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía, la suspensión de las alcabalas, entre otras.

En el año de 1812 los representantes de distintas provincias españolas promulgaron una Constitución Liberal que lesionaba el absolutismo de la monarquía, los intereses del clero y de la nobleza. Así también en el año de 1813 Don José María Morelos y Pavón, instaló el primer Congreso de la América Mexicana en la ciudad de Chilpancingo, dando lectura a los 23 puntos que constituían los

"Sentimientos de la Nación", los que principalmente contenían: que América es libre e independiente, se reconocía como única religión la católica, el principio de soberanía, la emancipación de la esclavitud, que se quitara la infinidad de tributos, señalándose a los individuos otra carga fiscal pero menos opresora, entre otros; por consiguiente dicho congreso redactó el acta de Independencia de México, en la que se rompía para siempre todo nexo con el trono español; posteriormente dicho congreso se trasladó a la ciudad de Apatzingán en donde el 22 de octubre de 1814, se dio a conocer la primera Constitución Política de México; es de hacerse notar que esta Constitución en su artículo 36 señalaba que las contribuciones públicas no eran extorsiones de la sociedad, sino donaciones para la seguridad y defensa. Asimismo en el artículo 41 se establecieron las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, tales como la pronta disposición a contribuir con los gastos públicos.

Posteriormente, el 27 de septiembre de 1821 el Ejército Trigarante entró triunfal a la Ciudad de México, en donde se dio por consumada nuestra independencia, y fue coronado Agustín de Iturbide como primer emperador de México; posteriormente a la salida de Iturbide en 1823 se reinstaló el Congreso Provisional, mismo que declaró que se ocuparía de la organización de la Hacienda. En 1824 el Congreso Constitucional declaró que la nación adopta para su gobierno la forma Republicana, Representativa, Popular y Federal; para que también en ese mismo año, el 4 de octubre, se promulgue la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, misma que estuvo en vigor hasta 1835, en que fue abrogada.

En 1835, el Congreso Constituyente expide las bases para la nueva Constitución, en la que se asienta el sistema centralista, que mas tarde sirve de pretexto a Texas para proclamar su Independencia; esta Constitución se dividió en 7 estatutos, considerados como la Constitución de las Siete Leyes, en las que principalmente se publicaban los derechos y obligaciones de los mexicanos (lo que constituye como base las principales garantías individuales de la actualidad), asimismo se estableció en las obligaciones de los mexicanos: cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y la comprendan.

Es de recordarse que en 1836, España reconoce la Independencia de México, empezando el Gobierno Federal a substituir las alcabalas e intenta establecer un sistema de contribuciones directas. Las urgencias y la angustiosa situación del erario provenían principalmente de la guerra con Texas y de la inminente guerra con Francia que había ya enviado tropas a Veracruz .

No obstante lo anterior, la guerra triunfa y el general Anastasio Bustamante sale del poder por lo que se convoca a elaborar una nueva Constitución, conocida como las bases orgánicas sancionadas por Santa Ana, quien había asumido la presidencia el 12 de junio de 1843; dando forma a la segunda República Centralista con mayores facultades para el Ejecutivo, en estas bases también se estableció que es obligación del mexicano, contribuir a la defensa de los gastos de la nación; sin embargo Santa Ana publica una serie de contribuciones arbitrarias que restringían las libertades, lo que originó un fuerte descontento y así, en el año de 1844 se le

desconoce como presidente, quedando al frente del gobierno el general Joaquín Herrera y en 1846 se inició la guerra con los Estados Unidos muriendo los niños héroes el 13 de Septiembre de ese año, para que dos años más tarde, el gobierno firme los tratados de paz con Estados Unidos cediendo Texas.

Santa Ana regresa a México en 1853, construyendo nuevas líneas telegráficas, así como la cañino a Cuernavaca, la construcción del tren a Veracruz, se convocó al concurso para escribir la letra y música del himno nacional, pero además creó contribuciones por puertas y ventanas y por los animales domésticos; para que surgieran nuevos descontentos y con el plan de Ayutla fracasa en el año de 1854, dejando la Hacienda Pública hecha un caos, con muchas contribuciones que no rendían por la anarquía con que fue administrada.

LA REFORMA.

Siendo Benito Juárez Ministro de Justicia del General Alvarez, propuso y fue aprobada la primera ley reformista el 23 de noviembre de 1855, conocida como Ley de Juárez en la que suprimió los fueros eclesiásticos y militar así como los tribunales especiales. Para que posteriormente el 17 de febrero de 1856 se instalara el Congreso Constituyente convocado por el Plan de Ayutla (reformado en Acapulco), en donde fue sometido el proyecto de la Constitución Federal que contenía varias disposiciones en materia impositiva.

Mientras tanto se expidió el Estatuto Orgánico Provisional de México que contenía principalmente la forma de gobierno y la organización hacendaria y obligaba a los mexicanos a contribuir con los impuestos y la defensa de la República.

Al fin el 5 de febrero de 1857 entrando en vigor el 15 de septiembre de ese mismo año, se publicó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que declaraba a México como República Representativa, Democrática y Federal. Con lo cual las contribuciones quedaron divididas en dos grandes grupos: federales y locales; estableciendo en su artículo 31 que "Es obligación de todo mexicano:... II.- contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

Posteriormente el 17 de diciembre de 1857, el general Félix Zuloaga, lanzó un manifiesto que decía que la Constitución del 57 cesaba de regir debiéndose convocar a un Congreso extraordinario para hacer otra Constitución; este plan fue adoptado por Comonfort, disponiendo que la autoridad militar asumiera todo el poder apresando a Don Benito Juárez por oponerse. Para que posteriormente se designara a Félix Zuloaga presidente de la República.

Benito Juárez escapa de San Juan de Ulúa, instalando su gobierno en la ciudad y puerto de Veracruz, hasta la terminación de la guerra de Reforma; por lo que hubo dos gobiernos, el de la dictadura militar y el Constitucional de Juárez.

A su vez se dictaron varias disposiciones en materia hacendaria pero inaplicables por la situación del país, aumentando de esta forma la confusión y mas trastornos en el erario; en 1860 se expidió un decreto que hizo la clasificación de las contribuciones públicas, denominando generales las destinadas a las atenciones del gobierno central; departamentales las creadas para la administración particular de los departamentos y territorios, y municipales a las que se invertían en gastos privativos de cada municipio.

La batalla de Calcuapán, acabo con el gobierno asentado en la ciudad de México y abrió las puertas al gobierno Constitucional, el cual, en base a las Leyes de Reforma y al Manifiesto de la Nación, escrita por Don Miguel Lerdo de Tejada, quien fungía en ese entonces como Secretario de Hacienda, se hizo conciencia respecto a la necesidad de reformar el sistema tributario.

En consecuencia, en el año de 1861 se estableció una contribución federal adicional sobre el papel sellado. Igualmente se estableció que el gobierno de la Unión percibiría todo el producto líquido de las rentas federales, así como quedaron suspendidos los pagos al extranjero por motivo de deuda. Esto motivó que los gobiernos de Inglaterra, Francia y España amenazaran una invasión, por lo que se derogó lo anterior ante tal amenaza, pero aun así tropas españolas, inglesas y principalmente francesas desembarcaron en Veracruz.

En el año de 1862, se inicia la invasión de la República por los franceses y a medida que ésta progresa las disposiciones hacendarias se vuelven mas exigentes. De los impuestos

establecidos por este gobierno, el impuesto sobre los algodones fue relativamente cuantioso en sus productos y muy eficaz para auxiliar al erario.

En 1863 se declaró que la nación mexicana adoptaba por forma de gobierno la monarquía moderada con el príncipe católico que tomaría el título de emperador de México de nombre Maximiliano quien entro en 1864; posteriormente al percetarse Maximiliano que Napoleón III se rendía y evacuaba a su ejército, se dirigió a Orizaba para abandonar el país, pero después se decidió a aliarse con los conservadores y reorganizar el ejército, estableciendo una Hacienda nacional.

Por todo esto el gobierno imperial salió de México rumbo a Querétaro, dónde cayó en manos del ejército liberal y el 19 de junio de 1867, fue fusilado el emperador Maximiliano.

En el mismo año Juárez ocupa la Ciudad de México, quien consideró como deber apremiante reorganizar la administración pública. Para tal propósito, las autoridades federales elegidas conforme a los preceptos de la Constitución del 57, elaboraron una lista de impuestos con el fin de estudiar la forma de hacer mas productivas las rentas públicas y proponer la formación de un nuevo arancel para simplificar el sistema que regia hasta ese entonces. A partir de esa fecha y hasta 1876, las disposiciones hacendarias son muy escasas, debido a las controversias que se suscitaron respecto a su aplicación.

A la muerte de Juárez el 18 de julio de 1872, entra como presidente Don Sebastián Lerdo de Tejada, quien durante su gobierno provocó la rebelión cristera. Cuatro años después se proclama el plan de Tuxtepec, desconociendo al presidente, encargándose del movimiento el general Porfirio Díaz, al que se declara presidente Constitucional durante el año de 1877 a 1880; en esa época solamente se dictaron disposiciones para reprimir el contrabando.

Al terminar ese periodo entra como presidente el general Manuel González que dura de 1880 a 1884, quien dio entrada al capital extranjero para fundar varios bancos; el 14 de diciembre de 1884 sube por segunda vez Porfirio Díaz a la presidencia; a partir de ese año se establecen nuevas contribuciones bajo la forma de derecho de portazgo o de consumo, en substitución de las alcabalas.

Durante la extensa administración del general Porfirio Díaz se dictaron múltiples disposiciones legales, pero es hasta el 12 de junio de 1891 en donde por primera vez se establecieron tres tipos de delitos fiscales: delito de contrabando, contravenciones y faltas. Las contravenciones más importantes eran: la defraudación y la omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías. También en la Ley del Timbre de 1893 se fijaron dos clases de responsabilidades: por infracciones simples y por infracciones de responsabilidad criminal; las infracciones simples se referían a las violaciones por falta de pago, se consideraban los casos en los que se llevaba doble juego de libros de contabilidad.

Dentro de las infracciones de responsabilidad criminal se considera a los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga; por lo que de alguna manera aparece el delito de defraudación, pero no como delito en si, sino que se valia de otro acto delictivo sancionado por el Código Penal.

Una de las características mas importantes durante el gobierno de Porfirio Diaz fue que existieron 840 haciendas, producto del despojo de tierras de que fueron objeto los campesinos; mismos latifundios que se encontraban distribuidos entre norteamericanos y españoles y mexicanos influyentes e instituciones religiosas, así mismo estaban prohibidos los sindicatos de los trabajadores y no habia ninguna prerrogativa para ellos, tampoco habia instituciones de Seguridad Social; igualmente se otorgaron muchas facilidades a los extranjeros, hasta llegar al grado de otorgar concesiones por 99 años sin pago de impuestos y tratándose de industrias ferrocarrileras, siderurgia, minera, eléctrica y telefónica principalmente; se concedieron derechos ilimitados para explotar bosques, petróleo y plata. Cabe mencionar que los bancos eran extranjeros; por otra parte también hizo muchos beneficios construyendo puentes, mercados, avenidas y además nuestra moneda tenia mayor poder adquisitivo que en la actualidad.

Y así pasaron 34 años que duró la administración del general Don Porfirio Diaz hasta 1910 en que estalló la Revolución.

2.3. PERIODO REVOLUCIONARIO.

En este periodo no hay grandes cambios de materia fiscal ni de delitos fiscales ya que era época de guerra.

Durante esta época surge Francisco I. Madero, quien formuló el Plan de San Luis, debido a que Porfirio Díaz mediante el fraude electoral saliera triunfal en las elecciones; por lo que se proclamó el dicho plan al principio de "Sufragio Efectivo No Reelección", exigiendo nuevos comicios, lo que provocó que el 20 de Noviembre de ese año estallara la Revolución en todo el país; para el 25 de Mayo de 1911, Porfirio Díaz renuncia al poder, y 6 días más tarde se embarca rumbo a Francia, por lo que Francisco I. Madero tomó posesión de la presidencia de la República en ese año, pero las luchas internas continuaron. Emiliano Zapata se había pronunciado en el sur y en el norte brotaban otros grupos rebeldes.

Madero por los gastos que tenía pensó en aumentar la recaudación de los impuestos a través de modificaciones a los gravámenes y en 1912 aumenta los impuestos sobre artículos que no eran de primera necesidad, por lo que en esa época el erario federal recaudaba los ingresos más altos en toda la historia financiera del país.

Por otra parte, bajo el pretexto de la Revolución, los partidarios de Porfirio Díaz, capitaneados por su sobrino Félix Díaz se unieron al general Victoriano Huerta jefe de la guarnición Maderista de la capital y, a cambio de la promesa de ser nombrado presidente, este traicionó a Madero.

Posteriormente Madero fue detenido y asesinado a manos de Huerta junto con el vicepresidente Pino Suarez el 22 de febrero de 1913; por lo que Huerta ocupa el poder.

El general Venustiano Carranza formuló el Plan de Guadalupe, contra el usurpador, generalizándose el movimiento revolucionario en todo el país para que en julio de 1914 Huerta huyera al extranjero, por lo que Carranza asumió el poder, pero Francisco Villa que comandaba la poderosa División del Norte se declaró en rebeldía, al igual que Emiliano Zapata; las fuerzas constitucionales triunfaron sobre los rebeldes.

Venustiano Carranza, decidió trasladar su gobierno a la Ciudad de Querétaro convocando a un Congreso Constituyente para formular la nueva Constitución, por lo que el Congreso se instaló el 19 de diciembre de 1916 y así posteriormente el 5 de febrero de 1917 se promulgó la nueva Constitución, entrando en vigor el 19 de mayo de ese mismo año.

Dicha Constitución vino a contemplar los preceptos sobre los que descansa el régimen fiscal de nuestro país, siendo estos, los artículos 31, fracción IV; 73, fracciones VII y XXIX; 115, fracciones II y IV; 117 y 118. Estos preceptos aunados a otras disposiciones legales que regulan contribuciones especiales, constituyen la base del sistema tributario mexicano.

Zapata fue asesinado en 1919, para que al año siguiente también lo fuera Venustiano Carranza. Así, en 1921 daba principio la

verdadera reconstrucción nacional. La reforma agraria se ponía en marcha, el latifundio cedía ante la pequeña propiedad; la distribución de la tierra se constituyó en la base fundamental de una economía más compleja y productiva.

El gobierno Obregonista se caracterizó por haber dado un fuerte impulso a la educación pública por conducto del Lic. Vasconcelos quien fundó la Confederación Regional Obrera Mexicana (CROM).

Por otra parte Obregón trató de pagar la deuda externa aumentando los impuestos pero a fines de 1923 estalló la rebelión dirigida por De la Huerta y en 1924 Obregón fue asesinado en venganza por las leyes laicas promulgadas durante su mandato.

Hasta el año de 1928 las rebeliones Militares no solo perturbaban el orden y la paz del país, sino que destruían la poca riqueza física que México lograba acumular en los años de sosiego. De esta forma se puede decir que el avance económico se inicia en 1929, cuando se funda el primer partido político oficial con el nombre de Partido Nacional Revolucionario, que durante el gobierno de Cárdenas, cambió su denominación por el de Partido de la Revolución Mexicana y es hasta Alemán que cambió a Partido Revolucionario Institucional, como se conoce actualmente.

2.4. EPOCA ACTUAL.

En el año de 1934, fué elegido como presidente de la República el general Lázaro Cárdenas, que durante su gobierno enfrentó el poder de los inversionistas extranjeros y por medio de una serie de expropiaciones agrarias, de mejoras para los obreros y del rescate de los ferrocarriles y el petróleo, pudo confirmar la soberanía nacional y establecer un verdadero principio de independencia económica.

A partir de ese momento comenzó en el país una política nacionalista, que comprendía una serie de medidas gubernamentales tendientes a que los nacionales tuvieran una mayor participación en las empresas extranjeras con el objeto de obtener una mayor independencia del exterior.

En 1938 se crea el primer Código Fiscal, el cual marcó una nueva etapa dentro del campo fiscal. Este fue publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre del mismo año, incluyendo un capítulo especial para las infracciones y delitos fiscales, en donde el fraude fiscal aún no se incluye en este ordenamiento, con excepción de lo establecido en la fracción VII del artículo 232 que decía: "Cuando los causantes, para una misma contabilidad, lleven con distintos asientos dos o mas juegos de libros, autorizados o no para eludir el pago de las prestaciones fiscales".

Con el inicio de la Segunda Guerra Mundial en la que México intervino a favor de la democracia, se desarrolló aceleradamente la economía, al exportar parte de la producción agrícola y las divisas generadas permitieron la adquisición de bienes de capital para el desarrollo del sector industrial.

El 31 de diciembre de 1947, aparece la primera ley específica sobre la materia que buscaba proteger el interés del estado, llamada Ley Fiscal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, en donde se enumeraban los diversos tipos delictivos, pero estos aún muy específicos, no asentándose el fraude fiscal genérico con precisión. Esta ley adolece de varios defectos, por lo tanto cabe hacer notar que nunca se aplicó por la falta de órganos administrativos competentes así como la carencia de preparación y educación con respecto de las obligaciones fiscales que tenían un gran número de causantes, su vigencia fue efímera ya que solo estuvo en vigor un año, porque en 1948 se reformó el Código Fiscal de la Federación de 1938 quedando abrogado el anterior.

En las reformas del Código Fiscal de la Federación de 1938, se incluyen nuevos tipos de defraudación siendo importante resaltar que en éste se introduce la defraudación genérica con la cual el fisco tiene un amplio panorama para sancionar aquellas conductas fraudulentas que no caben en los tipos específicos. En el artículo 270 se estipula la defraudación genérica que señalaba: "Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de los impuestos". Y en los demás artículos se señalaban los específicos,

Es hasta el 19 de enero de 1967, durante el gobierno de Don Gustavo Díaz Ordaz cuando se publica el Código Fiscal que contempla en su capítulo IV los delitos fiscales y dentro de éste en sus artículos del 71 al 74 se regula el fraude fiscal.

Ahora bien en 1983, se abroga el Código Fiscal de 1967, en el periodo del Lic. Don Miguel de la Madrid Hurtado; este Código entra en vigor el 1º de enero de 1983.

El anterior ordenamiento citado, es el que se conoce hasta la actualidad en materia de delitos fiscales, en donde se establece ya perfectamente bien definida la defraudación fiscal y los delitos equiparables a ésta, mas exactamente en su capítulo II, denominado "De los delitos fiscales", y dentro de éste en el artículo 108, en donde se asienta la Defraudación Fiscal genérica y en el artículo 109 se asientan los diversos tipos específicos o delitos equiparables a la defraudación fiscal. Estos se señalarán mas ampliamente en el siguiente capítulo del presente trabajo.

CAPITULO III

CAPITULO III

MARCO JURIDICO

3.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Resulta de manera importante hablar sobre el fundamento Constitucional que existe en torno al presente trabajo, es decir de la legislación positiva fundamental que nos rige, teniendo ésta el carácter de Ley Suprema en toda la Nación y a éste principio se le denomina de Supremacía Constitucional, que se encuentra consagrado en nuestra Carta Magna en su artículo 133; esto quiere decir que nuestra Constitución jerárquicamente es la primera y de mayor observancia general y posteriormente le seguirán los Tratados Internacionales celebrados conforme a ésta, las Constituciones locales de los Estados, las Leyes Federales, Leyes locales, Decretos, reglamentos, reglamentos interiores, circulares etc., sobre esto los maestros Jorge Carpizo y Jorge Madrazo señalan: "El artículo 133 de la Constitución establece el principio de la supremacía constitucional y la jerarquía de las leyes en el orden jurídico mexicano."¹⁰

El maestro Tena Ramírez dice: "En efecto, el único poder soberano es el Constituyente y de allí que su obra, que es la Constitución, sea la única suprema. Ninguna de las dos jurisdicciones que al implementar el sistema federal estableció la Constitución, esto es, la jurisdicción federal y la local, pueden igualar ni menos superar en su ejercicio a la Constitución, sino acatarla."¹¹

¹⁰ Carpizo Jorge y Madrazo Jorge, Introducción al Derecho Mexicano, Derecho Constitucional, UNAM, 1981, 1ª edición, pág. 15.

¹¹ Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, 8ª edición, Ed. Porrúa, Méx., 1967, pág. 506.

En este orden de ideas, encontramos que existen diversos preceptos Constitucionales en materia impositiva; de entre dichas normas encontramos las siguientes :

Artículo 73.-El congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX.-Para establecer contribuciones :

1.-Sobre el comercio exterior.

2.-sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º 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.-Especiales 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.

Ahora bien vemos que de este artículo se desprenden las facultades del Congreso de la Unión en materia de impuestos y que impone dichos impuestos mediante la Ley de Ingresos que se expide cada año y la Ley de Egresos que va establecer la forma del gasto público.

Debemos de señalar como principal artículo Constitucional el 31, que establece las obligaciones de los mexicanos y entre otras las de contribuir con los gastos públicos de la Federación y estados. Al respecto el maestro Burgoa señala: "La fuente formal del impuesto, cualquier que sea su carácter, es la ley, este principio, que se conoce con el nombre de "legalidad tributaria", está consagrado en la misma fracción IV del artículo 31 constitucional, corroborado por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema, ya que la fijación y el cobro de un impuesto en cada

caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar la citada garantía."¹¹; de aquí se desprende la obligación de los mexicanos de pagar sus impuestos para el mejoramiento del país, pero también en la misma fracción se establecen los principios de equidad y proporcionalidad, esto es que los impuestos deben de ser pagados de manera equitativa y proporcional y que nunca rebasen niveles superiores para los que fueron creados dichos impuestos. Aquí el maestro Burgos también expresa: "Equidad y proporcionalidad.- Toda ley tributaria, para acatar el imperativo constitucional, debe de establecer el impuesto por modo equitativo y proporcional, la equidad y la proporcionalidad son pues, elementos constitucionales de cualquier contribución a cargo de los mexicanos y a favor del estado."¹²

Del mismo artículo 31 y fracción IV en comento, se establece que las contribuciones deben de ser para el gasto público, esto quiere decir que aun cuando los mexicanos cumplan con tal obligación de pagar impuestos, si estos no son destinados para ese gasto en propio beneficio de la comunidad, no se estará cumpliendo por parte del estado "al precepto constitucional." El concepto de "gasto público", ha sido interpretado en varios sentidos tanto por la Suprema Corte de Justicia, como por la teoría jurídica; pero la tendencia dominante se inclina a entenderlos como todos aquellos que realiza el Estado, y no únicamente los que efectúa en sus funciones de autoridad; los destinados para satisfacer una necesidad colectiva o para satisfacer las funciones y servicios públicos."¹³

¹¹ Burgos Ignacio, Derecho Constitucional, 8ª ed., Mex., Ed. Porrúa, 1991, pag. 120.

¹² *Ibidem*, pag. 121.

¹³ Chapoy B. Dolores Beatriz y Gil Valdivia Gerardo, Introducción al Derecho Mexicano, Derecho Fiscal, UNAM, 1981, 1ª ed., pag. 11.

Encontramos así que el artículo 31 fracción IV es el que nos da la pauta para que los mexicanos por medio de los impuestos contribuyen con el gasto público, de ahí la necesidad del estado en crear normas penales-fiscales para que se sancionen a las personas que no cumplan con tal obligación, ya que se considera que el que no cumple con tal obligación no lesiona derechos del Estado sino de toda la nación y que el Estado es el que representa a todo el gobernado y por medio de sus autoridades trata de sancionar este tipo de conductas tipificadas como delitos.

En síntesis, cabe decir que es fundamental que los mexicanos aporten ingresos al estado por medio de los impuestos y de acuerdo a la obligación que establece el multicitado artículo 31 constitucional, y de ahí que se deriven diversas disposiciones legales para sancionar el incumplimiento de tal conducta o también para regular el pago de las contribuciones respectivas conforme a otras disposiciones legales de carácter administrativo; lo anterior se logra mediante los diferentes órganos de la administración.

3.2. LEGISLACION ESPECIAL APLICABLE.

Como ya vimos las normas constitucionales aplicables en materia fiscal, ahora nos toca enunciar también las leyes de carácter federal relacionadas con el tema.

En primer término y como ya lo habíamos mencionado el Presidente de la República es el que tiene a cargo la administración pública federal, por lo que mencionaremos primeramente algunos artículos importantes de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; el artículo 2º señala:

En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la administración pública centralizada:

- I.- Secretarías de Estado, y*
- II.- Departamentos Administrativos.*

Es aquí donde se crean las Secretarías de Estado, y principalmente la creación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra en el artículo 26 de la misma ley que señala:

Para el estudio, planeación y despacho de los negocios del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias: (entre otras) Secretaría de Hacienda y Crédito Público...

En el artículo 31 de dicho ordenamiento están establecidas las atribuciones de esa dependencia, en donde se señalan, entre otras, las de cobrar impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, así como los del Distrito Federal y vigilar la política fiscal del país.

Ahora bien referido a lo anterior, toca el turno hablar de la Ley Federal que regula el delito de defraudación fiscal y que es el Código Fiscal de la Federación, que en su Capítulo II denominado "De los Delitos Fiscales", determina cuáles son estos, por lo que citaremos los siguientes artículos que se crsen de mayor importancia:

***Artículo 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 querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, y 114.

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de la autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Denuncia de hechos.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieran las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones, los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden 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 a las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria la querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria ó la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal...."

De todo lo anterior podemos deducir lo siguiente: primeramente sabemos que existen institutos con los cuales se puede iniciar el procedimiento denominados "requisitos de procedibilidad", siendo estos la denuncia y la querrela. Por la denuncia entenderemos que se trata de la relación de hechos que hace cualquier sujeto ante la autoridad investigadora; en cuanto a lo que nos ocupa se debe tener como requisito de procedibilidad en el Delito de Defraudación Fiscal la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el presente caso sería también aplicable el artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales, que reza:

"Es necesaria la querrela del ofendido, solamente en los -- casos que así lo determine el Código Penal u otra ley."

Dispositivo que tiene estrecha relación con el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación

En segundo término hay que señalar lo referente al sobreseimiento a que alude el citado precepto del Código Fiscal y en donde se establece que pueden ser objeto de sobreseimiento los delitos perseguibles por querrela, con esto se sale de los principios del Derecho Penal ya que los delitos perseguibles por querrela admiten perdón extinguiéndose la acción penal, institución diferente al sobreseimiento, además dicho artículo no prevé si el procesado se opone a dicha petición de la SHCP, aunque ésta lo haya solicitado, en tanto que el artículo 93 del Código Penal para el D.F. sí lo prevé, expresando que procede el perdón, mientras que el rec no se oponga a ello; cabe señalar que tal petición del sobreseimiento rompe con el principio de readaptación social en México, buscando únicamente

mediante un proceso penal que el estado obtenga el beneficio económico, pues mediante la amenaza de una pena que puede substituirse por pago no se persigue la readaptación del reo; dado que también dicho párrafo alude a las otras fracciones del artículo 92 del C.F.F., es decir a los delitos de oficio, quebrantándose todo lineamiento del Derecho Penal ya que admitirían dichos delitos de oficio un supuesto perdón ó sobresimiento como lo marca el código, por lo que es preocupante la situación jurídica. En mi concepto lo que debería de hacerse es estar a lo ordenado por el Código Penal en materia Federal, pero también existe un artículo en dicho código que es el 6g, principalmente en su párrafo segundo, que dice: *"Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general."* Lo que impide que se aplique el Código de la materia en el presente caso.

También lo correcto sería que cuando la SHCP. presente tal petición, el juez pudiera prescindir de la pena cuando se encuentren reparados los daños a juicio de ésta, como lo ordena el artículo 399 bis párrafo tercero del código Penal; por otro lado, como la Secretaría formularia tal petición de sobresimiento de acuerdo con el artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales que señala que: *"La persona ofendida de un delito no es parte en un proceso penal."*, no tendría ninguna personalidad para promover dentro del proceso y si lo hace invalidaría facultades del Ministerio Público Federal ya que es él, el facultado conforme a la ley adjetiva penal para solicitar el sobresimiento de algún asunto. Lo que debería suceder sería que al momento de que la Secretaría de Hacienda

y Crédito Público hiciera esa petición, se le diera visto al Representante Social para que éste, si lo considera pertinente, haga suya dicha petición o lo ratifique ya que es la única persona que jurídicamente está capacitado para promover dentro de cualquier proceso penal, claro junto con el acusado y defensor del mismo.

Sigue mencionar el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación que señala:

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

Este artículo quiere decir que las contribuciones serán cobradas por el procedimiento administrativo y no habrá lugar a que la autoridad judicial condene a la reparación del daño y por lo que hace a la sanción pecuniaria es lógico que el juez no la imponga, ya que la penalidad en los delitos previstos en el Capítulo II no alude a ninguna multa sino simplemente a penas corporales.

Es también de mencionarse lo señalado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

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

El anterior artículo señala los grados de participación o responsabilidad penal que pudiese tener el acusado en un proceso; artículo que a mi parecer debería de ser derogado ya que existe duplicidad con el artículo 13 del Código Penal Federal que es el que señala los grados de participación, por lo que no le veo objeto a que se contemple lo anterior en la Ley Fiscal.

Por otro lado sabemos que el delito de defraudación fiscal puede quedar en grado de tentativa. Al respecto el artículo 98 del Código Fiscal dice:

*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 debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas -- ajenas a la voluntad del agente.
La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiera consumado.
Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere su consumación del delito no se impondrá sanción alguna, a no ser que -- los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.*

De este artículo también se resalta la penalidad que se va a imponer en los casos de que el delito quede en grado de tentativa y es de mencionarse que la descripción del artículo anterior en su sentido es igual a la que hayamos en el código penal pero lo único que cambia es el texto.

También por otro lado cabe señalar lo que refiere el Código Fiscal de la Federación en su artículo 99 que hace alusión a los delitos continuados y que dice:

*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 ejecute con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictiva e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.*

El delito de defraudación fiscal puede ser continuado y casi siempre el Ministerio Público ejercita acción penal como continuado ya que al no pagar las contribuciones no solamente se hace una vez sino varias veces con esto se está violando el mismo precepto legal con pluralidad de conductas, al efecto cabe mencionar que la definición que nos da nuestro Código Penal sobre lo que es un delito continuado es mucho más entendible que la que da el Código Fiscal, por lo que transcribiremos tal definición:

Art. 79.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

El delito es:...

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.

De aquí vemos como es mucho más sencilla esta definición que la anterior, por lo que también debe ser derogado el artículo que se refiere a lo que es un delito continuado en el Código Fiscal y debería de estarse únicamente a lo que señala nuestro Código Penal.

En cuanto a la prescripción de la acción penal, el artículo 100 del Código Fiscal dice lo siguiente:

La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por -- que-rella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prescribirá en tres años contados a partir del día en que -- dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delin-cuente; 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 extera a las leyes del Código Penal aplicable en materia federal.

De aquí podemos decir que existe mayor término para la prescripción en los delitos fiscales perseguibles por que-rella por parte de la Secretaría de Hacienda, ya que el Código Penal marca un

año cuando en los delitos perseguibles por querrela, el querrelante sabe del delincuente y del delito y fuera de esta circunstancia marca tres años, lo que en el Código Fiscal son primeramente tres años cuando la Secretaría sepa del delito y del delincuente y cinco fuera de lo anterior.

Por otro lado el Código Fiscal de la Federación marca otro requisito para que el juez pueda otorgar condena condicional y que está señalado en el artículo 101 que reza:

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.

Esto puede traducirse en que además de que el sentenciado reúna los requisitos establecidos en el artículo 90 del Código Penal tendrá que comprobar que pago ya las contribuciones adeudadas.

Ahora bien ya que señalamos los artículos más relacionados con el delito de defraudación fiscal, nos referiremos específicamente al delito que nos ocupa y a los delitos equiparables, que son los siguientes:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$ 30'000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

No se formulará querrela sin que hubiera omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier

otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del incumplimiento de las disposiciones fiscales. Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II.- Omita entregar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que le ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

En el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal se establece de manera clara lo que es el delito de defraudación fiscal, en el segundo párrafo del referido precepto se señala la pena a que se hace acreedor el agente que cometa el ilícito, lo que yo le agregaría a dicho párrafo sería que en donde dice "salario", le pondría "salario mínimo vigente en el momento de cometer el ilícito"; en tercer párrafo de dicho artículo hace referencia a cuando no se puede determinar la cuantía del asunto y señala la penalidad más baja, cosa que nunca sucede ya que la Secretaría siempre se asegura de mencionar el monto del asunto para posteriormente también poderlo cobrar, en el cuarto párrafo del multicitado dispositivo alude a lo que se llama "pago espontáneo", si este es realizado la Secretaría de Hacienda no podrá querrelarse y en el quinto párrafo del artículo en comento señala las contribuciones que deberán de ser tomadas en cuenta y que serán las de un mismo ejercicio fiscal.

Y por lo que hace al artículo 109, este señala los delitos equiparables a la Defraudación Fiscal o mas bien señala los delitos

de manera específica la defraudación, es decir que en el artículo 108 del Código Fiscal se encuentra consagrado el delito de defraudación fiscal genérico y en el 109 los delitos de defraudación fiscal específicos.

De esta manera terminamos de señalar las leyes federales más importantes, en lo que se refiere al delito de Defraudación fiscal, por lo que sigue mencionar otros ordenamientos en jerarquía inferior de las leyes federales y lo haremos en el capítulo que sigue.

3.3. DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS.

En este punto vamos a analizar la reglamentación inferior a la que ya analizamos en puntos anteriores, específicamente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el que contiene las facultades que a esta dependencia le exige el Código Fiscal de la Federación para la Querrela principalmente.

Por lo anterior, vamos a mencionar el articulado más importante en lo referente al delito de Defraudación Fiscal sacado como ya lo dijimos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fue expedido por el presidente Carlos Salinas de Gortari en ejercicio de sus facultades que le confiere el artículo 89 fracciones I y XIII de nuestra Carta Magna, y que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el lunes 24 de febrero de 1992, en vigor al siguiente día de su publicación, abrogando el anterior Reglamento de fecha 16 de enero de 1989, así como también el Reglamento Interior de la Secretaría de Programación y Presupuesto publicado el 20 de enero de 1989.

En consecuencia, los artículos más relacionados con nuestro tema del multicitado ordenamiento, con los siguientes :

Art.19.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del ejecutivo federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

Art 24.- Para el despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:...

Procurador Fiscal de la Federación.

Tesorero de la Federación.

Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal.

Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.

Dirección de Investigaciones.

Dirección de procedimientos penales "A".

Dirección de procedimientos penales "B".

Art 40.- La representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el trámite y la resolución de los asuntos de su competencia, corresponde originalmente al Secretario.

Para el despacho de los asuntos, este podrá delegar sus facultades en los servidores públicos de las unidades administrativas de la Secretaría, excepto aquellas que deben ser ejercidas por él. El acuerdo de delegación se publicará en el Diario oficial de la Federación.

El Secretario conservará, en todo caso, la atribución de ejercer directamente las facultades que delegue.

Art 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

I.- Ser el consejero jurídico de la Secretaría...

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales, a la Secretaría y a las autoridades dependientes de la misma en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos administrativos ante los tribunales de la República y ante otras autoridades competentes; ejercitar las acciones, excepciones y defensas de las que sean titulares, e interponer los recursos que procedan ante los citados tribunales y autoridades, siempre que dicha representación no corresponda al Ministerio Público Federal y, en su caso, proporcionar los elementos que sean necesarios; así como para coordinar la defensa en los juicios promovidos en el extranjero en que sean parte las entidades de la Administración Pública Paraestatal coordinadas por la Secretaría...

XXIV.- Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en la demás leyes, excepto cuando competan imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaría...

XXVI.- Denunciar o querrelarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; así como denunciar o querrelarse ante el Ministerio Público com-

potente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés y, cuando proceda, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en -- los procesos penales.

XXVII.-Ejercer en materia penal las facultades que señalen a la Secretaría la leyes que rigen a las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, a las organizaciones y -- auxiliares de crédito y al mercado de valores, así como -- las previstas en otras leyes de la competencia de esta -- Secretaría.

XXVIII.-Coadyuvar con el Ministerio Público, en representación de la Secretaría, en los procesos penales de que -- tenga conocimiento o en aquellos en los que tenga interés...

Art. 11.-Compete al Tesorero de la Federación:...

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

Art. 52.-Compete a la Dirección General de Recaudación:...

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

La Dirección General de Auditoría fiscal Federal, así como las Direcciones de Auditoría Fiscal Integral; de Auditoría Fiscal a Rangiones Específicos; de Auditoría Fiscal de Gabinete, de Auditoría de Dictámenes; de Auditoría Fiscal a Entidades Paraestatales; y Asuntos de Comercio Exterior; tienen las mismas facultades en materia de delitos fiscales pero mencionaremos principalmente a la Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal, respecto de lo concerniente al delito de Defraudación Fiscal:

Art. 62.-Compete a la Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal:

1.-Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de gabinete y de dictámenes de contador público registrado; de visitas domiciliarias, de Auditorías, de Vigilancia, de reconocimiento -- Aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, de Inspecciones y de comprobación del cumplimiento de las -- obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales y de -- aquellas a cargo de los beneficiarios de estímulos fisco-

les, de resoluciones sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa; de determinación de créditos fiscales e imposición de multas y sanciones por infracciones, en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal, que lleven a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas que sean competentes en dichas materias.

II.-Proponer, para aprobación superior, los sistemas, métodos y procedimientos en las materias de su competencia.

III.-Participar en las materias de su competencia, en la formulación de los convenios y acuerdos de coordinación con las autoridades fiscales de las entidades federativas.

IV.-Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias para su inspección y comprobación.

V.-Recibir de los particulares y, en su caso, requerir los avisos, manifestaciones y demás documentación que, conforme a las disposiciones fiscales, deban presentarse ante la misma.

VI.-Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; así como ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera en tránsito; así como la verificación de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que los citados vehículos o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal; tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera, cuando sea consecuencia del ejercicio de las facultades anteriores; notificar a las autoridades del país de procedencia, en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización y secuestro de los vehículos robados u objeto de disposición ilícita, así como resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; así como expedir las credenciales o constancias de identificación de personal que se autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones o reconocimientos antes mencionados.

VII.-Revisar las declaraciones de los obligados y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en mate-

ria de impuestos, derechos, aprovechamientos y accesorios de carácter federal.

VIII.-Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y de terceros con ellos relacionados para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones y avisos, los datos, otros documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios. Los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción primera de este artículo.

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

X.-Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de las mercancías del comercio exterior o sus medios de transporte y notificar el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera cuando sea consecuencia del ejercicio de sus facultades así como tramitar y resolver dicho procedimiento.

XI.-Revisar los dictámenes formulados por Contador Público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios federales.

XII.-Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por Contador Público registrado, así como de las visitas domiciliarias de auditoría e inspección, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades...

XV.-Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones imputables a éste; conocidos con motivo de la visita domiciliar que practique, y hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante.

XVI.-Dictar las resoluciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa...

XVIII.-Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales determinados por la misma, mediante la garantía de su importe y accesorios.

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

La Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal estará a -

cargo de un director, auxiliado por los subdirectores, jefe de departamento, coordinadores, supervisores, auditores y ayudantes de auditor que las necesidades del servicio requiera.

En este Reglamento se crea también a la Policía Fiscal para que coadyuve con las diferentes Direcciones de la Secretaría de Hacienda, según sus atribuciones de cada una, por lo que en materia de delitos de Defraudación fiscal, se señalan los artículos más relacionados:

Art. 77.-Compete a la Policía Fiscal Federal:

I.-Llevar a cabo la prevención de delitos fiscales, apoyar a la autoridad fiscal competente en la ejecución de sus facultades de inspección, supervisión y vigilancia, realizar la vigilancia aduanera...

III.-Practicar las verificaciones de mercancía de comercio exterior y de vehículos en su transporte en los recintos fiscales correspondientes; los demás actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales en materia de manejo, transporte, tenencia legal de dichas mercancías y, en su caso, proceder a la detención, persecución, embargo o secuestro de las mismas y de los medios de transporte, y la vigilancia y custodia de los recintos fiscales y de los bienes y valores en ellos depositados, conforme a las políticas y lineamientos que señala la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

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

Es de mencionarse también que existe una Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones que es la que se encarga principalmente de investigar, querrellarse y hacer la declaratorias de que la Secretaría ha sufrido o pudo sufrir algún perjuicio con motivo de la comisión de hechos delictivos, misma que para su mejor desempeño tiene tres direcciones, como son la Dirección de Investigaciones y las Direcciones de Procedimientos Penales "A" y "B", por lo que haremos alusión a los siguientes artículos de mayor importancia:

Art. 100.-Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

I.-Acurdar con el Procurador Fiscal de la Federación los asuntos de su competencia.

II.-Investigar la comisión de delitos fiscales y aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometan en perjuicio de la misma o de los que tenga conocimiento, que no sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros.

III.-Formular las declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, las denuncias o querrelas correspondientes o solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en los términos de la ley.

IV.-Formular las denuncias o querrelas que deban hacerse si el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, de aquellos de que tenga conocimiento o interés...

VI.-Coadyuvar, en representación de la Secretaría, en los procesos penales relativos a delitos en que resulte ofendida y de aquellos en los que tenga interés.

VII.-Programar las investigaciones correspondientes en la materia de su competencia.

VIII.-Evoluar las causas que originen las conductas delictivas en materia de la competencia de la Secretaría y proponer las medidas preventivas tendientes a corregir los trámites administrativos que propiciaron delitos...

X.-Certificar hechos y expedir las constancias correspondientes.

Art. 101.-Compete a la Dirección de Investigaciones ...

III.-Integrar los expedientes relacionados con las investigaciones ...

Art. 102.-Compete a la Dirección de Procedimientos Penales "A" ...

II.-Estudiar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos fiscales, de delitos de los Servidores Públicos de la Secretaría, y de otros hechos delictuosos en que resulte ofendida, o de aquellos en los que tenga interés, para determinar los elementos del delito y de la presunta responsabilidad penal...

IV.-Proponer las denuncias, querrelas, declaratorias de perjuicio, declaratorias y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos..., así como proponer la petición del sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos en que proceda.

V.-Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría...

VI.-Evoluar las causas que originen los hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia y proponer las medidas preventivas correctivas correspondientes.

Por lo que hace a la Dirección de Procedimientos Penales "B", sus facultades son exactamente las mismas que la Dirección de Procedimientos Penales "A", por lo que se den por reproducidas aquéllas.

Con esto terminamos de mencionar los artículos más importantes en lo concerniente a nuestro tema, vale también señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el mejor despacho de los asuntos que le corresponden, se ayuda de las Coordinaciones de Administración Fiscal y éstas de Administraciones Fiscales Federales, mismas que tienen la obligación de informar a la Procuraduría Fiscal Federal sobre hechos que con motivo de sus actuaciones resulten delitos, asimismo existen Subprocuradurías Fiscales Regionales que colaboran con la Procuraduría Fiscal federal y las primeras tienen las mismas facultades, pero en diferentes circunscripciones territoriales, todo esto se debe y es para abarcar todo el territorio nacional con motivo de las funciones de la propia Secretaría de Hacienda.

3.4. JURISPRUDENCIA Y TESIS RELACIONADAS.

En este tema existe poco material en relación directa con el delito de Defraudación Fiscal, por lo que transcribiremos el material que fue recabado en el servicio gratuito que ofrece por computadora nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Empezaremos por mencionar la siguiente tesis relacionada:

CONTRABANDO E INTRODUCCION DE VEHICULOS AMPARADOS CON PERMISO PROVISIONAL DE IMPORTACION.- LA INTRODUCCION AL PAIS DE UN VEHICULO CUYA IMPORTACION ESTA SUJETA AL PAGO DE IMPUESTOS, NO CONSTITUYE EL DELITO DE CONTRABANDO, SI ES QUE EN EL MOMENTO EN QUE MATERIALMENTE CRUZA LA FRONTERA EL VEHICULO, ESTA AMPARADO POR UN PERMISO PROVISIONAL DE IMPORTACION. EL HECHO DE QUE QUIEN LO INTRODUZGA POSTERIORMENTE LO VENDA CON LA FALSA PROMESA DE REGULARIZAR LA SITUACION FISCAL DEL VEHICULO, PODRA CONSTITUIR EL DELITO DE FRAUDE, EL NO PAGO DE IMPUESTOS POR LA INTRODUCCION O ALGUNA OTRA FIGURA DE DEFAUDACION, PERO NO EL DELITO DE CONTRABANDO A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES I Y II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, PUES EN EL MOMENTO EN QUE SE INTRODUJO AL PAIS EL VEHICULO, SU IMPORTACION ERA LEGITIMA.

SEPTIMA EPOCA, SEGUNDA PARTE:
VOL. 23 PAG. 23 A. D. 3212/70, MIGUEL VAZQUEZ CERVANTES. 5 VOTOS.
TESIS RELACIONADA CON JURISPRUDENCIA 77/65.

De aqui principalmente se deduce que el hecho de que una persona introduzca un vehiculo extranjero al territorio nacional y lo haga mediante un permiso provisional de importación no comete por ese hecho el delito de contrabando, pero si éste lo vende y además no entera al fisco el pago de los impuestos correspondiente por concepto de la importación constituirá el delito de defraudación fiscal, ya que al venderlo se está engañando al fisco, además de posiblemente al comprador por el no pago de los impuestos respectivos, independientemente de otros delitos que también pudieran cometerse.

Si guiendo con el tema haremos mención a lo siguiente:

ALCOHOL Y AGUARDIENTES, LEY DEL IMPUESTO A LAS INDUSTRIAS DE DEFRAUDACION NO CONFIGURADA.- DE ACUERDO CON EL ARTICULO 66, FRACCION V DE LA LEY DE IMPUESTO DE LAS INDUSTRIAS DE ALCOHOL Y AGUARDIENTE, SE CONSIDERAN COMO DE PRODUCCION CLANDESTINA "SIEMPRE QUE DURANTE EL TRANSITO O ALMACENAMIENTO FUERA DEL LUGAR DE PRODUCCION SE ENCUENTREN SIN QUE EL PORTEADOR O TENEDOR EXHIBA EN EL MOMENTO PRECISO DE LA FISCALIZACION LA DOCUMENTACION OFICIAL EXIGIDA POR ESTA LEY Y SU REGLAMENTO, PARA AMPARAR DICHOS PRODUCTOS. EN ESTE CASO, SI NO SE IDENTIFICA AL PRODUCTOR, LOS PRODUCTOS SE ENTENDERAN ELABORADOS POR PRODUCTORES DESCONOCIDOS...". ASI, SI SE HA IDENTIFICADO AL PRODUCTOR, SE ESTA FUERA DEL SUPUESTO DE CLANDESTINIDAD DE LA PRODUCCION; Y EN LO QUE TOCA A LA EVASION DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS POR LA TENENCIA, LA TRANSPORTACION Y DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO, QUE DE ACUERDO CON LA FRACCION III DEL ARTICULO PRIMERO DE LA LEY INVOCADA, SE "CAUSARA EN LAS VENTAS DE PRIMERA MANO O EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS EN ESAS VENTAS". DEBE DECIRSE QUE TAL EVASION SE SANCIONA EN LOS CASOS EN QUE CUANDO MENOS LA TENENCIA DEL PRODUCTO TIENE UNA CAUSA LEGITIMA PERO NO EN LOS CASOS EN QUE SE ESTA DENTRO DEL AGOTAMIENTO DE UNA SECUELA DELICTIVA, PUES NO PUEDE LEGALMENTE RECALIFICARSE UNA CONDUCTA. EL LADRON QUE SE APODERA DE UN OBJETO EN PAIS EXTRANJERO Y LA VENDE EN TERRITORIO NACIONAL AL QUE LA INTRODUJO SUBREPTICIAMENTE, PODRA SER SANCIONADO POR LA COMISION DEL DELITO DE ROBO, PERO LA INTRODUCCION Y VENTA DEL OBJETO MATERIAL DEL DELITO NO PODRA SER CONSIDERADA TECNICAMENTE COMO CONSTITUTIVA ADEMÁS DE LOS DELITOS DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACION FISCAL SO PRETEXTO DE FALTA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS DE INTRODUCCION Y VENTA, Y NO LO PODRA HACER PORQUE LA INTRODUCCION Y VENTA FORMAN PARTE DEL AGOTAMIENTO DE ROBO.

LADRON EN SITUACION MEJOR QUE AL QUE NO LO ES, EN LO RELATIVO A SITUACIONES Y OBLIGACIONES FISCALES, SINO QUE DEBE ENTENDERSE QUE EL AGOTAMIENTO DE UN DELITO FORMA PARTE DE LA SECUELA DELICTIVA DEL MISMO Y POR TANTO NO HAY POSIBILIDAD DE RECALIFICAR LA CONDUCTA.

AMPARO DIRECTO. 659/72- ARTURO ESTRADA ARVIZU. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1973-MAYORIA DE TRES VOTOS. DISIDENTES: MARIO G. REBOLLEDO Y MANUEL RIVERA SILVA.

SOSTIENE LA MISMA TESIS :

AMPARO DIRECTO 148/72- ERNESTO PANSICH EWARD. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1973- MAYORIA DE TRES VOTOS. DISIDENTES: MARIO G. REBOLLEDO Y MANUEL RIVERA SILVA.

AMPARO DIRECTO. 6166/71- GUILLERMO DELGADILLO ZULUETA Y RUBEN HUERTA VELASCO. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1973-MAYORIA DE TRES VOTOS. DISIDENTES: MARIO G. REBOLLEDO F. Y MANUEL RIVERA SILVA.

De lo anterior se puede resumir que, principalmente para que se concorra en el delito de Defraudación Fiscal el objeto o cosa debe de ser legítima, es decir que por motivo de otro ilícito deberá de reprocharse penalmente tal delito y no el de defraudación, ya que se estaría recalificando la misma conducta.

Ahora haremos alusión a la siguiente tesis referente a la personalidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para querrelarse en los delitos fiscales:

DEFAUDACION FISCAL, FACULTADES DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION EN MATERIA DE PERJUICIO O POSIBILIDAD DEL MISMO EN EL DELITO DE.- A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO ESTA RESERVADA LA FACULTAD DE DECLARAR QUE EL FISCO HA SUFRIDO O PUDO SUFRIR PERJUICIO, PARA HACER PROCEDENTE LA ACCION PENAL TRATANDOSE DE DEFAUDACION FISCAL DE ACUERDO CON EL ARTICULO 274 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE ENTRO EN VIGOR EN 1939; Y EN ATENCION A LA FRACCION XI DEL ARTICULO 42 DE LA LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA

FISCAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. TAL DECLARACION DE PERJUICIO O DE POSIBILIDAD DE PERJUICIO CORRESPONDE A LA PROCURADURIA FISCAL MENCIONADA.

AMPARO DIRECTO. 1917/65.- ANTONIO Y ALBERTO VEGA DIAZ. 11 DE ENERO DE 1966. UNANIMIDAD DE CUATRO VOTOS. PONENTE: EZEQUIEL BURGUETE FARRERA.

En seguida citaremos la tesis que creo de mayor importancia:

DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA.- LA DEFRAUDACION FISCAL MEDIANTE ENGAÑO O APROVECHAMIENTO DEL ERROR, IMPLICA EL APROVECHAMIENTO DEL ERROR DE LA AUTORIDAD O EL ENGAÑO EN EL QUE SE LE HACE CAER. LO QUE NO OCURREN CUANDO SE TRATA DE ACTOS DE MERA OMISION.

AMPARO DIRECTO. 859/72.- ARTURO ESTRADA ARVIZU. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1973. MAYORIA DE TRES VOTOS. DISIDENTES: MARIO G. REBOLLEDO Y MANUEL RIVERA SILVA.

AMPARO DIRECTO. 6168/71.- GUILLERMO DELGADILLO ZULETA Y RUBEN HUERTA VELASCO. 10 DE SEPTIEMBRE DE 1973. MAYORIA DE TRES VOTOS. DISIDENTES: MARIO G. REBOLLEDO Y MANUEL RIVERA SILVA.

De aqui se desprende principalmente que para que el delito de Defraudación Fiscal se configure se tienen que dar todos y cada uno de los elementos del mismo, es decir que se ejecute mediante el aprovechamiento del error o mediante el uso de engaños en que se hace caer a la autoridad, no dándose por mera omisión de actos.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

ASPECTOS SOCIALES Y JURIDICOS SOBRE EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

4.1. DESTINO Y FUNCION DE LOS IMPUESTOS EN EL DESARROLLO DE MEXICO.

En capitulos anteriores habiamos visto ya la definici3n del impuesto, ahora nos toca ver su finalidad, sobre esto el maestro Flores Zavala se1ala: " objeto del impuesto es la situaci3n que la ley se1ala como hecho generador del credito fiscal. "45. El credito fiscal es, segun el articulo 42 del C3digo Fiscal, el que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provenga de contribuciones.

Tambien podemos decir que los impuestos tienen como funci3n y objetivo el de financiar el gasto p3blico, que consiste en la cantidad de dinero que el Estado utiliza para realizar sus funciones. Esto deviene principalmente de la lectura de la fracci3n IV del articulo 31 constitucional, que se1ala que los mexicanos estamos obligados, a contribuir para los gastos p3blicos, y la contribuci3n que hacemos los mexicanos se realiza por medio de los impuestos; esto quiere decir que si el impuesto o las contribuciones en general, sino son para gastos p3blicos no llegar3n al fin que marca la ley.

El gasto p3blico cubre, la prestaci3n de los servicios tradicionales de administraci3n, justicia, relaciones, defensa, la satisfacci3n de las necesidades colectivas b3sicas como la educaci3n

45 Flores Zavala Ernesto, Ob. cit., p3g.109.

pública, los servicios médicos, la salud pública, la seguridad social y la vivienda popular; además, participa en la capitalización del país, construyendo obras de infraestructura, fomentando cambios técnicos que incrementen la productividad y apoyando financieramente a empresas de propiedad estatal, mixta y aún privada.

De esta forma, se puede decir que, " los fines del gasto público en general son: desarrollo económico, seguridad y protección sociales y elevación del nivel de vida.

De desarrollo económico para:

- a) Desarrollo agropecuario.
- b) Desarrollo de la industria de transformación.
- c) Fomento de la minería.
- d) Comunicaciones.
- e) Electrificación del país.

De seguridad y de protección social:

- a) Instituto Mexicano del Seguro Social.
- b) Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.
- c) Instituto de Seguridad para las Fuerzas Armadas Mexicanas.
- d) Sistema Nacional para el Desarrollo Integral de la Familia.
- e) Otras instituciones de seguridad social como el IMSEN.

De elevación del nivel de vida:

- a) Compañía Nacional de Subsistencias Populares (CONASUPO).
- b) A través de la construcción de viviendas populares. (INFONAVIT)
- c) Mediante la prestación de servicios públicos como : alumbrado, pavimentación, limpia y servicios de agua potable, construcción y

mantenimiento de parques y jardines y centros deportivos, así como de desayunos escolares gratuitos y otros servicios más.

Asimismo, los objetivos por alcanzar con el incremento del gasto público son los siguientes :

- a) Conservación, mantenimiento y crecimiento del capital existente.
- b) Mejoramiento en la atención de ciertas necesidades productivas superando los abastecimientos de energéticos, aceros, transporte e infraestructura en general.
- c) Aplicación significativa del consumo social para educación, salud, agua potable, justicia, administración pública, transporte urbano y otros.
- d) Expansión en el desarrollo agropecuario.
- e) Diversificación en las exportaciones.
- f) Fomento al turismo.**

Se dice que los impuestos persiguen dos fines principalmente el fiscal y el extrafiscal, es decir el primero es aquel que cubre las necesidades financieras del Estado y el segundo es aquel que persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos; también pueden ser con fines para el desarrollo cultural, económico, político, social y moral.

Sobre esto el maestro Flores Zavala distingue de esta manera lo anterior : *Pueden distinguirse, con referencia a los fines, los

** Rodas Carpizo, A. Estructura Socioeconómica de México. Ed. Limusa S.A. de C.V., Mex, 1967, segunda edición, pag. 188 y 189.

siguientes casos:

- 1.- Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.
- 2.- Impuestos que tiene fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir, no es el tributo en sí el que persigue un fin extrafiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.
- 3.- Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.
- 4.- Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales.**

El primer caso se trata de la regla general, es decir de la mayoría de los impuestos; en el segundo el impuesto persigue la obtención de recursos pero aplicables a gastos especiales, los casos especiales los marca el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, el tercero es para fines paralelos, como son los impuestos sobre ciertas mercancías en especial, esto es que son cobrados de diferente manera que la mayoría de las mercancías pero aplicables a fin de cuentas a fines fiscales, como el impuesto sobre alcoholes; y el cuarto caso se refiere a impuestos que son para gravar determinadas actividades, obligando de esta manera a que los afectados desarrollen ciertas actividades o de plano las dejen de desarrollar, como la gravación de ciertas mercancías que el gobierno no le conviene introducir o dejar salir del país, podemos hablar más

** Flores Zavala Ernesto, Ob. cit. pág. 282.

bien de un "impuesto político".

La política gubernamental en materia de impuestos, es decir, la forma en que el gobierno se allega de recursos económicos, no nada más debe preocuparse de recabar dinero; debe de prevalecer en esta la paz, seguridad social, justicia para todos y la proporcionalidad y equidad en los impuestos.

Para Luis Pazos deben de existir las siguientes políticas gubernamentales para el aprovechamiento de los impuestos, como son las de:

- a) Reconocer como sus funciones el mantenimiento de la paz, del orden, la seguridad y la impartición de justicia.
- b) Limitar sus gastos a los ingresos recibidos por impuestos aprobados previamente por una asamblea, cámara o parlamento que representen a aquellos que los van a pagar.
- c) Adoptar el sistema conocido como hacienda neutra, es decir, que los fines de los impuestos sean únicamente los de financiar los gastos del gobierno y no utilizarlos para fines extrafiscales como la redistribución del ingreso o la creación de empleos.
- d) Adoptar el sistema de impuestos proporcionales que, contrariamente a los progresivos, no desalientan a los más capaces y permiten mayores márgenes de reinversión que se traducen en una creación adicional de riqueza. Así, de hecho y no solo de palabra se puede ayudar a mejorar los niveles de vida de los sectores más pobres de la sociedad.

el Mantener las tasas impositivas lo más bajo posible para que los impuestos no se conviertan en un obstáculo a la creación de nuevas empresas y, por lo tanto, de adicionales fuentes de impuestos para el gobierno.

Mayores impuestos no siempre significan mayores ingresos para la Hacienda Pública.**

En síntesis debemos afirmar que los impuestos deben de ser aplicados para el gasto público como lo ordena nuestro artículo 31 Constitucional en su fracción IV, es decir siempre en bien de la colectividad para perseguir siempre un bien común.

En este sexenio se siguen aplicando de esta manera los impuestos para el gasto público, por eso la política presidencial hace un fondo de contingencia en donde se reúnen las aportaciones que por otro motivo que no sean impuestos sirven para el bienestar social como es el Fondo de Solidaridad.

Tales aportaciones se formaron principalmente por la venta de los bancos en donde el gobierno se alió de mucho dinero para ese fin , así como la venta de diversas empresas descentralizadas del Estado, y lo que ayudó también fue la disminución del gasto público y el refinanciamiento de la deuda interna y externa de México.

** Pazos Luis, Los Límites de los Impuestos, Ed. Diana.S.A., México, 5ª impresión, págs. 117 y 118.

4.2. REPERCUSIONES SOCIALES Y ECONOMICAS.

Debemos de considerar también las repercusiones sociales y económicas que trae aparejado el fraude fiscal; las dos están íntimamente ligadas ya que si hay repercusión económica habrá siempre una repercusión social importante.

Se quiere decir que con la actual política fiscal gubernamental ha aumentado la defraudación fiscal, esto es porque el gobierno reforma casi diariamente el pago de impuestos con el objeto de allegarse mejores recursos económicos, pero esto lo único que provoca es que las personas paguen menos impuestos dado al menor entendimiento de cómo pagarlos, además de que las múltiples cargas fiscales hacen que la industria menor llegue a quebrar por incapacidad de cubrir tales impuestos o en su caso las mismas se les arreglan para evadir al fisco y así poder subsistir, lo que provoca mayores evasores fiscales.

Lo que debería hacerse es que al principio de cada año se establecieran los impuestos que se debiesen de pagar y una manera fácil de hacerlo, ya que las leyes, es decir los reglamentos que son los que instrumentan el pago de los impuestos son demasiado técnicos e inentendibles para el público en general, esto se debe principalmente a que las iniciativas presidenciales están elaboradas por asesorías técnicas, como debe de ser, pero en cuanto a la redacción de la ley, adolece de poca claridad y su aplicación se hace más confusa; quiero dar a entender que cuando los representantes

populares aprueban dichas reformas o leyes traten de que sus representantes las entiendan, o ¿Es que ni ellos mismos las entienden y las aprueban por mero compromiso político o formulismo legal?.

Esto es también un problema social que trae aparejado conflictos sociales y económicos, no se quiere echar la culpa a los legisladores ni tampoco al Ejecutivo, lo que se debe de hacer es que ellos de manera conjunta traten de que la gente en general entienda tales disposiciones, de manera que, si son realizados por técnicos contables, se de participación a los abogados, ya que son los únicos que saben cómo y de qué manera interpretar las leyes, según los principios legales que nos rigen en nuestro país.

Al respecto cabe mencionar lo que señala Flores Zavala: "Por eso también se dice que todos los impuestos nuevos son malos porque vienen a romper el equilibrio ya establecido y a causar una serie de trastornos dentro del orden económico..., todos estos fenómenos se deben tener en cuenta al establecer un impuesto, y sobre todo, que es imposible para el legislador prever exactamente cuales son los efectos que producirá. Esto no quiere decir que no pueda reformarse un sistema fiscal pero tal reforma debe hacerse sólo en caso necesario y con las debidas investigaciones de carácter económico".*

Ahora bien es imposible el tratar de determinar los efectos que la defraudación trae consigo, ya que estos se reflejan en todas las actividades nacionales.

* Flores Zavala Ernesto, Ob. cit. pág. 295 y 296.

A grandes rasgos se puede afirmar que este fenómeno origina entre otras muchas repercusiones las siguientes: competencia desleal; disminución de actividad económica; cierre de fuentes de trabajo; desaprovechamiento de recursos; falta de gastos de administración necesarios para el desempeño de los labores y de equipos; endeudamientos exteriores, etc.

Por lo anterior es palpable que la falta del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y su falta de control originan la salida de los cauces normales del progreso social, y como consecuencia se dificulta el libre desarrollo económico y la prosperidad del país.

4.3. ALGUNAS CAUSAS DEL FRAUDE FISCAL.

En México, la defraudación fiscal asciende posiblemente a un tanto más de los contribuyentes cumplidos, debido indudable a importantes causas que originan tan alarmante índice. Se puede hablar de causas que son atribuibles al Estado y otras a los contribuyentes, entre las que comentaremos como las más graves :

Las atribuibles al Estado, por ejemplo por excesividad en las cargas fiscales, ya que es muy importante que al establecerse o reformarse las tasas de un impuesto, se tomen en cuenta la realidad económica y social de los núcleos o actividades a quienes va dirigido para que de esta manera no se desperdicien recursos que impidan el mejoramiento del sistema impositivo.

Asimismo el gravar de manera preponderante a determinadas clases sociales acarrea una infinidad de problemas que el legislador tiene que evaluar cuidadosamente. Desde luego, las personas con mayores ingresos deben ser proporcionalmente las que aporten mayores recursos económicos al erario. Sin embargo, los impuestos a través de tarifas progresivas necesariamente deberán incidir sobre la generalidad de la población. En caso contrario los sectores gravados pretenderán a cambio, determinados privilegios por parte del poder público que, al serles negados, les orilla a la defraudación.

Por otra parte, la excesividad o variación constante de las tasas, en lugar de redituar en un mayor ingreso al Estado,

obstrucción en ocasiones la actividad económica de ciertos núcleos y se propicia la evasión. Es decir, con los altos impuestos se eleva el costo de la vida y lógicamente los costos de producción y la de adquisición de productos manufacturados aumenta, y no solamente reducen utilidades sino que muchas veces provocan el cierre o cambio de actividad, o bien la defraudación se convierte en el único medio de subsistir ante la competencia que tiene mayores recursos.

Por lo que hace a la política fiscal debe ser encaminada a la mejor forma de obtener ingresos por vía de impuestos teniendo en cuenta los principios generales que cimientan el poder de imposición, los institutos tributarios que interesan al Estado como recurso financiero, las leyes que rigen la tributación, las normas en que ha de encuadrarse la obligación tributaria, así como la realidad económica y social de los sujetos que la integran; el objeto, las causas y la naturaleza jurídica que generan la obligación, estableciendo y creando al propósito los órganos de la hacienda pública que garanticen su cumplimiento con adecuados sistemas de control, investigación y vigilancia por parte de los mismos, para que de esta forma se lleguen a cubrir la exigencias y las metas a que tiende la política impositiva.

Ademas hay que mencionar algunas causas de fraude fiscal atribuibles a los contribuyentes, por lo que primeramente se señala la falta de civismo de las personas, esto es que el contribuyente no se ajusta a las normas de conducta obligatorias, ni a las morales ni por conveniencia ni por amor a la patria; su escasa formación ética

no le permite darse cuenta de que como miembro de la sociedad en que vive, debe ser parte activa ajustando su conducta a las exigencias y a las necesidades sociales.

Cualquier esfuerzo del gobierno que se encamine a combatir la evasión fiscal será incompleto y muchas veces nulo, en cuanto no exista en el ciudadano una conciencia clara de sus deberes con la comunidad. La falta de cumplimiento de los ciudadanos no sólo es en contra de la solidaridad y justicia que debe imperar en toda sociedad, sino contra el engrandecimiento y progreso de la nación.

También cabe señalar que la falta de asesoramiento técnico en los causantes constituye una grave causa del fraude fiscal; muchos causantes debido a la falta de asesoramiento técnico paga incorrectamente o no paga sus créditos fiscales.

Como no todos los causantes están obligados a utilizar los servicios profesionales del contador público o del abogado, la gran mayoría se resiste a utilizarlos debido a la no disposición de medios económicos para contratarlos, o simple y sencillamente porque no los cree necesario.

En estos casos, debido a la complejidad de las leyes fiscales y a sus frecuentes modificaciones el sujeto no asesorado técnicamente incurre muchas veces en la omisión.

Como ya lo habíamos mencionado, la evasión por interpretación inapropiada se puede combatir con leyes más claras y sencillas y con mayor difusión fiscal.

Estas son únicamente algunas causas de la defraudación, entre otras tantas como las que pueden derivar de que la gente aplaude las maniobras habilidosas para evadir al fisco, por la falta de las contraprestaciones a cambio de las cantidades excesivas de pago de impuesto, por la prestación de servicios defectuosos por parte de la administración pública que origina la desilusión social para el pago de los impuestos, así como también la falta de moralidad de los servidores públicos porque se llega a considerar que el pago de los impuestos sirve únicamente para que se enriquezcan los mismos. Estas y muchas otras son las causas del fraude fiscal, por eso el estado tiene que poner mayor atención en todos los problemas sociales y no solamente preocuparse en subir o variar impuestos en la forma en que lo hace .

4.4. PRINCIPALES EXCLUYENTES QUE OPERAN RESPECTO AL DELITO.

En el capítulo primero del presente trabajo en donde analizamos los elementos del delito de defraudación fiscal se vió la mayoría de los aspectos negativos del delito.

Se dijo en cuanto a la conducta, que para que haya ausencia de voluntad el sujeto no se debe de colocar intencionalmente en este estado, sino que se debe de dar por otras circunstancias, ya sea por mero sueño ó sonambulismo, por inconsciencia, sugestión, hipnosis ó narcosis, etc., lo anterior se prevé en el artículo 15, fracción I, del Código Penal, como ya lo habíamos mencionado anteriormente.

Dijimos también que la tipicidad era la adecuación de la conducta al tipo, y que si no se da la exacta adecuación de la conducta desplegada por el acusado a la descripción legal, no habrá delito o no le será reprochable su conducta.

Por lo que hace a la antijuridicidad, ésta es la que implica un comportamiento típico, fuera de los casos que la ley lo permite y los casos permitidos por la ley son principalmente: la legítima defensa (que no se da en nuestro delito), el estado de necesidad y el ejercicio de un derecho que son excluyentes que se pueden dar en el delito de nuestro estudio.

Por lo que hace al cumplimiento de un deber, esta situación no se daría ya que el mismo tipo exige una obligación que es la de

tributar, así como el impedimento legítimo tampoco no se da, ya que solamente se da en delitos por omisión y nuestro delito es de acción.

En cuanto a la culpabilidad se expuso que era el reproche que se le va hacer al autor de una conducta punible y que esta no estudia solamente el mero proceso de intención o negligencia sino también entre al estudio del dolo y la culpa, elementos subjetivos del delito.

Por todo lo anterior, se me hace de mayor importancia entrar al estudio de una excluyente de responsabilidad que casi nunca o mas bien nunca se aplica por su poco entendimiento por parte de los juristas que aplican el derecho, estamos hablando del ERROR, que se encuentra previsto en la fracción XI del artículo 15 del Código Penal, que señala:

*Realizar la acción u omisión bajo un error invencible respecto de algunos de los elementos esenciales que integran la descripción legal, o por el mismo error estime el sujeto activo que es lícita su conducta.
No se excluye la responsabilidad si el error es vencible.*

De aquí nace la excluyente principal que vamos estudiar en el presente capítulo, ya que ataca directamente al dolo, que es un elemento subjetivo del delito, pero si no existe tal no habrá delito.

Debemos decir que el dolo en México se presume y que se encuentra encuadrado en el artículo 92 de nuestro Código Penal, pero es un principio *juris tantum*, es decir que admite prueba en contrario o que al que le toca probar en un proceso que no obre intencionalmente o dolosamente es el acusado, situación esta muy

discutible ya que el artículo 17 de el Código Penal señala que las circunstancias excluyentes de responsabilidad penal se harán valer de oficio, esto quiere decir que el juez debe de entrar forzosamente al análisis de las excluyentes antes de decretar una formal prisión, situación que casi nunca sucede ya primeramente dictan su resolución y después averiguan, aunque se encuentre comprobada alguna excluyente y esto siempre para con el error ya que nunca lo aplican como excluyente de responsabilidad.

Ahora vamos a dar algunas definiciones teóricas de error. El maestro Carrancá y Trujillo distingue el error, definiéndolo como el "falso o equivocado conocimiento acerca de algo, de la ignorancia, a la que le asigna la característica de ser la carencia de conocimiento". Por su parte, Jiménez de Asúa también distingue entre ignorancia y error, atribuyéndole a la primera una falta absoluta de representación; consiste en una entera ausencia de noción sobre el objeto determinado; definiendo al error como una idea falsa, una representación errónea del objeto cierto. Lo mismo Franco Guzmán, que distingue la ignorancia del error, implicando a la primera un desconocimiento completo del hecho y al segundo un falso concepto de la realidad. Por otro lado, Raúl Zaffaroni, autor finalista, habla de que la ignorancia y el error son psicológicamente diferentes, pero asimilables en sus efectos jurídico penales. Asevera además, que el error no puede asimilarse a la duda.**

** Madrazo Carlos, Estudios Jurídicos, Cuadernos del Instituto Nacional de Ciencias Penales, 1ª edición, Méx., 1985, págs.39 y 40.

Podemos clasificar al error de la siguiente manera: en error de hecho y de derecho y error de tipo y de prohibición; los primero son clasificados así por el sistema causalista como un concepto psicológico y de culpabilidad. El error de hecho y de derecho en nuestra teoría se han unido ya que se dice que uno depende del otro como consecuencia del mismo, es decir, si hay error de hecho lo habrá de derecho por lo que se ha unificado esto. Al respecto el maestro Madrazo señala: "El error de hecho es aquel que recae sobre las circunstancias prácticas del delito; el de derecho, el que recae sobre las circunstancias jurídicas"¹

Por lo que hace al error de tipo y de prohibición, diremos que es una clasificación finalista y que el primero recae en el tipo y el segundo directamente en la culpabilidad, es decir que el error de tipo produce el desvanecimiento de la tipicidad, al efecto agrega Carlos Madrazo que: "El error de tipo se analiza a nivel de la tipicidad, porque es en el tipo en donde se ubica el dolo y la culpa, lo cual es una diferencia esencial de la sistemática tradicional. El error de prohibición, en cambio, se analiza a nivel de la culpabilidad, y afecta a ésta y no al dolo o a la culpa."²

Las dos teorías son aceptables, pero analizan la culpabilidad en otro lugar, es decir los finalistas clasifican al dolo y a la culpa dentro de la tipicidad, lo que los causalistas no, esto es que el dolo y la culpa entran dentro de la culpabilidad.

¹ Madrazo Carlos, Ob. cit. pág. 44.

² Idem, pág 45.

Al respecto tenemos las siguientes jurisprudencias sobre el tema y que vale la pena mencionar:

ERROR DE PROHIBICION, LA CONCIENCIA DE LA ILICITUD EN EL.- SEA QUE SE ESTIME LA CONCIENCIA DE LA ILICITUD DEL HECHO COMO UN ELEMENTO DEL DOLO, O BIEN DE LA CULPABILIDAD, LO CIERTO ES QUE EL INVENCIBLE ERROR DE PROHIBICION, IMPIDE REPROCHAR AL AUTOR SU CONDUCTA TIPICA Y ANTIJURIDICA.

SEPTIMA EPOCA, SEGUNDA PARTE; VOLS.139 AL 144, PAG 63. A.D.7884/79. RAUL HURTADO HERNANDEZ. 5 VOTOS.

ERROR DE TIPO Y ERROR DE PROHIBICION.PARA SER EXIMENTE REQUIERE SER INVENCIBLE O INSUPERABLE.- TANTO EL ERROR DE TIPO COMO EL ERROR DE PROHIBICION, PARA INTEGRAR EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD, REQUIERE SER DE NATURALEZA INVENCIBLE O INSUPERABLE, PUES SIENDO SOLO ESENCIAL, SIN REUNIR DICHO REQUISITO, DEJARIAN SUBSISTENTE LA CULPA, CUANDO TAL FORMA DE CULPABILIDAD PUDIERA DARSE EN LA ESPFCIFICA FIGURA DELICTIVA DE QUE SE TRATE.

SEPTIMA EPOCA, SEGUNDA PARTE; VOLS. 139 A LA 144, PAG.86, A.D. 7884/79. RAUL HURTADO HERNANDEZ. 5 VOTOS.

Esta jurisprudencia resulta importantísima, ya que señala que en cualquiera de los dos errores que se den se excluirá el dolo pero quedará subsistente la culpa, situación que las dos teorías comparten entre sí. sobre esto el maestro Madrazo afirma: "así, según los tratadistas tradicionalistas, cuando la conducta está constituida por un error esencial de hecho, pero vencible, exige la punibilidad motivada por el dolo, pero subsiste la responsabilidad derivada de la culpa; de ahí que se puede afirmar que sólo el error cuando es esencial e invencible anula completamente la culpabilidad, pues si el

error pudo haber sido vencido se estaría enfrente a un hecho por culpa."²²

Podemos concluir entonces que cuando se presenta una situación de error se excluye el dolo y queda subsistente la culpa, si el delito admite la forma culpable, es por eso que el delito de defraudación fiscal es doloso y si se comprueba una situación de error desaparecerá el dolo, quedando subsistente la culpa, pero como tal delito no admite la forma culpable no habrá delito.

A mayor abundamiento, la mala aplicación de lo anterior por los jueces se sitúa en lo siguiente: En el artículo 15 del Código Penal, fracción XI, último párrafo, se señala que: "No se excluye la responsabilidad si el error es vencible"; de aquí malamente se agerrán para no aplicar la excluyente, a pesar de que las excluyentes deben aplicarse de oficio.

Lo que debería ser es que en el caso del delito de defraudación fiscal si el error es vencible debe de tenerse también como excluyente de responsabilidad ya que en este caso se excluye también el dolo pero queda la forma culpable, pero como ya se dijo si tal delito no admite la forma culpable, se excluye toda culpabilidad o tipicidad del mismo, es decir, como nuestro delito debe ser realizado con dolo y si el sujeto se encuentra en una situación de error y sea vencible o invencible se excluirá el dolo y por lo tanto será atípico, esto es no habrá delito ya que faltaría el elemento subjetivo del delito.

²² Ídem, pág. 56.

4.5. PERSONALIDAD Y FORMULACION DE QUERRELA POR LA S.N.C.P.

Ahora tenemos que analizar primeramente la personalidad jurídica del Estado, partiremos de que el Estado adquiere dicha personalidad desde el momento que adquiere su soberanía plena y que se encuentre consagrada en nuestra Carta Magna en el artículo 39, así también porque el Estado es una realidad social que por consiguiente se trate de una persona jurídica colectiva y de derecho público, con capacidad de ejercer derechos y cumplir obligaciones.

Por su parte el maestro Olivera Toro señala: "Doctrinariamente se señala como sujeto de derecho a la Administración que forma parte del Estado, identificandola con la personalidad de éste. Quiere decir, su personalidad no corresponde al poder ejecutivo sino al Estado en su conjunto, en toda su organización y funciones, como administrador y conservador del patrimonio público, contratante con los particulares, sujeto de imputación de las responsabilidades, titular del derecho de acción en nombre del mismo, etc."¹⁰

Entrando al criterio en México y de acuerdo a las leyes que nos rigen es de mencionarse lo establecido en el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal que dice que: "Son personas morales: I.- la Nación, los Estados y los Municipios; II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;..., en este sentido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una persona moral.

¹⁰ Olivera Toro Jorge, Manual de Derecho Administrativo, 2ª edición, México, 1967, Ed. Porrúa S.A., pág. 202.

Por otro lado cabe señalarse lo establecido en el artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales que dice: "No se admitirá intervención de apoderado jurídico para la presentación de denuncias, salvo en los casos de personas morales que podrán actuar por conducto de su apoderado general para pleitos y cobranzas. Las querrelas formuladas en representación de personas morales se admitirán cuando el apoderado tenga un poder general para pleitos y cobranzas, con cláusula especial para formular querrela, sin que sea necesario acuerdo o ratificación del consejo de administración o de la asamblea de socios o accionistas, poder especial para el caso determinado, ni instrucciones concretas del mandante". En este sentido el el poder Ejecutivo es considerado como una persona moral y que para el despacho de sus asuntos delega sus facultades a las respectivas Secretarías de Estado, como consecuencia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público adquiere su personalidad de acuerdo a lo anterior, como una personalidad delegada del mismo.

Haciendo un paréntesis, ya habíamos dicho que la querrela es un requisito de procedibilidad, que si no a de este el Ministerio Público se encuentra incapacitado para consignar, podemos ejemplificar de una manera sintetizada la forma en que se formula la querrela por parte de la S.H.C.P., como sigue: Se realiza por escrito por la Procuraduría Fiscal de la Federación, Subprocuraduría de Investigaciones, Dirección de Asuntos Financieros y Departamento de Asuntos Financieros, dirigido al Procurador General de la República. Como por ejemplo:

**PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DIRECCION GENERAL DE AVERIGUACIONES PREVIAS**

P R E S E N T E .

LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO FORMULA QUERRELA EN CONTRA DE PITO PEREZ CON DOMICILIO EN..., TODA VEZ QUE:

PITO PEREZ EVADIO MEDIANTE ENGAÑOS O SE APROVECHO DEL ERROR AL FISCO FEDERAL EL PAGO DEL IMPUESTO X, POR LA CANTIDAD DE 50 (CINCUENTA PESOS), YA QUE PARA ESTOS MISMOS EFECTOS OMITIO PARCIALMENTE ENTERAR TAL IMPUESTO DESDE EL 1 DE ENERO DE 1991 A EL 1 DE ENERO DE 1992.

ANTECEDENTES DEL CONTRIBUYENTE.

LA DIRECCION DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL ORDENO LA PRACTICA DE VISITA DOMICILIARIA A PITO PEREZ, MEDIANTE OFICIO X DE 1 DE NOV DE 1989, LA CUAL LE FUE NOTIFICADA Y SE EXHIBE EN ESTE ACTO.

PRUEBAS DEL DELITO.

PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE PITO PEREZ LA SECRETARIA SE ALLEGO DE DIVERSAS DEPENDENCIAS DEL CONTRIBUYENTE Y DE TERCEROS, RECABANDO LA DOCUMENTACION QUE A CONTINUACION SE DESCRIBE:

(SE RELACIONAN Y ANEXAN TODAS LAS PRUEBAS RECABADAS).

MANIOBRAS REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE Y ELEMENTOS DEL DELITO

DEL ANALISIS DE LA DOCUMENTACION OBTENIDA SE LLEGO A LOS SIGUIENTES RESULTADOS:

IMPUESTO X

PITO PEREZ EVADIO EL PAGO PARCIAL DEL IMPUESTO X, QUE PERCIBIO DURANTE EL PERIODO COMPRENDIDO DEL _____ A _____.

PITO PEREZ INICIO SUS OPERACIONES EN FECHA _____ AL SOLICITAR SU INSCRIPCION AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES, MANIFESTANDO COMO SU ACTIVIDAD LA DE _____.

DE LAS PRUEBAS QUE SE OBTUVIERON RESULTA QUE: (SE HACE UNA RELACION DE HECHOS CON LAS PRUEBAS OBTENIDAS).

DETERMINACION DEL IMPUESTO.

SE HACE UNA TABLAS DEL IMPUESTO PAGADO Y DEL NO PAGADO, DANDO EL TOTAL DEL IMPUESTO OMITIDO.

PERJUICIO.

CON TALEs ANTECEDENTES EL DIRECTOS GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL DE ESTA SECRETARIA DETERMINO EL PERJUICIO SUFRIDO POR EL FISCO FEDERAL, POR LOS ENGAÑOS DE PITO PEREZ, ASCENDIENDO A LA CANTIDAD DE CINCUENTA PESOS.

RESPONSABILIDAD PENAL.

DE TODOS LOS ELEMENTOS ANTERIORES Y ANALIZADAS LAS PRUBANZAS QUE SE ACOMPAÑAN SE CONCLUYE:
QUE PITO PEREZ ES RESPONSABLE PENALMENTE EN RAZON DE QUE DICHA PERSONA ENGABANLO A LA AUTORIDAD CONSISTENTE EN EVADIENDO EN CONSECUENCIA EL PAGO DEL IMPUESTO QUE LE CORRESPONDIA....

POR TODO LO ANTERIOR ESTA SECRETARIA FORMULA QUERRELA EN CONTRA DE PITO PEREZ, POR REALIZAR CONDUCTA ILICITA ANTES DESCRITA POR OMITIR EL PAGO DEL IMPUESTO Y, ASCENDIENDO A LA CANTIDAD DE CINCUENTA PESOS.

SE FORMULA LA PRESENTE QUERRELA CON FUNDAMENTO EN LO ARTICULOS 92 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EN EJERCICIO DE LAS FACULTADES POR EL REGLAMENTO INTERIOR DE ESTA SECRETARIA.

**A T E N T A M E N T E
 SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION
 EL PROCURADOR FISCAL DE LA FEDERACION**

LTC.

Cabe señalar, en torno a este tema que el 12 de julio de 1992 fue aprobada por el Congreso de la Unión una reforma al Código Fiscal de la Federación, siendo esta el párrafo segundo del artículo 108 de dicha ley, así como el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio del presente año, entrando en vigor el siguiente día. Por lo que lo mencionaremos como se encontraba antes de la reforma el artículo 108 en su párrafo segundo: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a tres años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario, cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión", y la reforma a la ley quedó de la siguiente manera: Artículo 100.- "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30'000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión".

Por lo que hace al artículo 399 del Código federal de Procedimientos Penales, hasta antes de la reforma no concedía la libertad procesal provisional en su párrafo cuarto del referido precepto y en la reforma a la ley ya da la oportunidad de salir bajo fianza en los delitos fiscales, siempre y cuando satisfaciendo los requisitos del mencionado artículo; reforma buena que traerá muchos beneficios tanto de tipo administrativo, procesal y social. Lo que no pasa con la del artículo 108, ya que estaríamos volviendo a la época de antes, es decir retrocediendo el tiempo dejando asentado en la ley un principio que ya había sido superado por los salarios mínimos, ya que la cantidad para actualizarla se tendrá que hacer mediante todo el proceso legislativo nuevamente lo que no pasa si se cuantifica por salario mínimo, mismo que es reformado por la Comisión de Salarios Mínimos, lo que resulta mucho más fácil, debido también a que estos atienden a cambios económicos y sociales y se tratan de actualizar por lo mismo, en cambio con una cantidad fija lo que va a pasar es que al paso de los años va a resultar irrisible y de falta de aplicación tanto de hecho como de derecho.

Ahora bien volviendo a lo que nos estábamos refiriendo en el sentido de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como organismo centralizado de la administración pública auxiliar del ejecutivo que forma parte de la administración del estado y quien se identifica con la personalidad de este, es decir que el estado es el que tiene tal personalidad y que se expresa a través de los diferentes órganos que lo integran, en este caso el presidente de la república, titular del ejecutivo, en tal sentido estamos hablando de

una persona moral según el artículo 25 del Código Civil, como consecuencia entraría en los requisitos que pide el artículo 120 de la ley adjetiva penal y el mismo precepto señala que no se admitirá querrela cuando no tenga el apoderado poder para pleitos y cobranzas con cláusula especial para formularla, en este orden de ideas la Secretaría no podría formular la querrela si no presenta poder como lo señala el mencionado precepto.

Lo lógico sería que si dicha Secretaría tiene su representación por medio de un Reglamento Interior, que es el que le da las facultades al Procurador Fiscal de Hacienda para representarla, proceda ésta y es así como procede; pero si tomamos en consideración que en artículo 14 Constitucional establece que la ley penal no admite interpretación por analogía, ni por mayoría de razón, en este caso la Secretaría de Hacienda no podría hacer uso de la querrela ya que estaríamos interpretando el artículo 120 mucho más de lo que tiene plasmado, violando de esta manera el precepto constitucional invocado.

Lo cierto es que en la ley adjetiva penal en aplicación general, existe una laguna jurídica sobre este sentido y lo que debería de hacerse es un artículo que hiciera mención a las Secretarías de Estado o en su caso que se ampliase el mismo artículo 120 del código aludido, ya que como se dijo si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra facultada para formular la querrela mediante su Reglamento Interior, no es menos cierto que si la Secretaría de Hacienda como dependencia del estado auxiliar del ejecutivo titular

en su esfera de competencia de la representación del estado como persona moral cabe el supuesto del artículo 25 del Código Civil, entra por ende en los requisitos del artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales, leyes que son de carácter federal las dos y que se encuentran al mismo nivel y el reglamento que le da la facultad al Procurador Fiscal de Hacienda está por debajo de dichas disposiciones legales conforme a lo establecido por el numeral 133 Constitucional, por lo que dichas leyes tiene supremacía sobre tal reglamento y por lo tanto mayor observancia.

Como ya lo mencionamos se tiene que aumentar el artículo 120 del Código federal de Procedimientos Penales y podría quedar de la siguiente manera: " Cuando el delito exija como requisito la querrela por parte de alguna Secretaría de Estado, se deberá de proceder de acuerdo a su ley o reglamentación interior vigente, en la que deberá decir de manera expresa la facultad de querrellarse que le concierne el funcionario facultado para ello, al momento de la formulación para, que proceda ésta".

Lo anterior tiene su justificación en el artículo 14 Constitucional que señala que la ley penal es de exacta aplicación, y si se esta subseñado tal alguna con fundamentación en un reglamento que ni siquiera es de el Código federal de Procedimientos Penales, sino de la Secretaría se está violando la garantía consagrada en tal artículo, a mayor abundamiento tal Reglamento es interior de la propia Secretaría de Hacienda por lo que no tiene la misma

observancia de carácter general que un Código Federal, ya sea de Procedimientos Penales ó Civil en su caso.

Para culminar se puede decir que el delito de defraudación fiscal es de vital importancia para que los sujetos cuapamos con nuestras respectivas obligaciones de pagar contribuciones y así no dañar el patrimonio de la nación y procurar el mejor desenvolvimiento de la sociedad en que vivimos; nada mas que en las leyes especiales de la materia contienen algunos errores técnicos que no deben dejarse pasar así, ya que el Derecho Penal es puramente técnico y no concibe interpretaciones.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

1.- El derecho es el conjunto de normas que dirigen al hombre en sociedad, y en sus dos sentidos: el derecho objetivo es la norma que da facultad y el subjetivo es la facultad concedida por la norma. Técnicamente el derecho es un sistema de normas bilaterales, exteriores, heterónomas y coercibles con profundo contenido consuetudinario, espiritual y ético y que sirve como instrumento a la sociedad. Por otro lado, el Derecho Penal debe concebirse como rama del Derecho Público relativo a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tiene por objetivo la creación y la conservación del orden social. Así como el Derecho Fiscal es el conjunto de normas legales y de principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco.

2.- La Sociología es el estudio de los fenómenos sociales que se producen en las relaciones de grupo entre los seres humanos; por consiguiente la Sociología Jurídica y la Sociología Criminal son ramas de la Sociología; la primera es la disciplina que tiene por objeto la explicación de los fenómenos jurídicos, considerados como hechos sociales y la segunda estudia el acontecer criminal como fenómeno colectivo de conjunto. Así también podemos hablar de una Sociología Fiscal que vendría a ser la que estudia los fenómenos jurídico-fiscales de manera conjunta entre el Estado y particulares.

3.- Por medio de la Ley de Ingresos de la Federación, el Estado marca el concepto por el cual se han de pagar las contribuciones

respectivos, éstas se derivan del artículo 31 fracción IV de la Constitución, y se componen de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los derechos; debiendo entenderse por impuesto como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación directa o inmediata.

4.- El delito es la conducta antijurídica, típica, culpable y punible. Existen delitos previstos en el Código Penal y otros regulados en otras leyes llamadas especiales, como se puede apreciar en nuestro tema de estudio ya que el delito de fraude se establece en el artículo 386 del Código Penal y el de Defraudación Fiscal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. El fraude y la defraudación Fiscal se distinguen, que el primero se define como el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido; mientras que el segundo: quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. De aquí vemos que existe una característica en los dos, que se realicen por medio de engaños o aprovechamiento del error, teniendo de diferencia que en el fraude el sujeto pasivo puede ser cualquier persona, mientras que en el segundo es el fisco.

5.- Corresponde al Ejecutivo de la Unión, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creada en la Ley Orgánica

de la Administración Pública Federal y en la misma se da las facultades, dentro de las que destacan: cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, dirigir los servicios aduanales, proyectar y calcular los ingresos de la Federación, practicar inspecciones para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, manejar la deuda pública y representar el interés de la Federación en controversias fiscales, entre otras. La intervención de dicha autoridad en los delitos fiscales consiste principalmente en formular las querrelas en los delitos cuando la ley lo requiera, así como hacer las declaraciones de perjuicio y solicitar el sobreseimiento que es facultad discrecional de la misma, que se debería de llamar perdón ya que dicha secretaria no es parte en el proceso penal, por lo que no tiene ninguna personalidad dentro del proceso penal.

6.- Los orígenes del sistema tributario mexicano se encuentran en la época prehispánica, en donde existía un sistema de tributo que enteraban los pueblos sojuzgados al pueblo de Tenochtitlán. En la época colonial el primer impuesto que se estableció fue el Quinto Real y posteriormente el Diezmo. Por lo que hace a la Independencia, como impuesto más importante se establecieron las "alcabalas" y uno de los motivos de la misma era desaparecerlas.

7.- El 12 de junio de 1891, por primera vez se establecieron 3 tipos de delitos fiscales: delito de contrabando, contravenciones y faltas; las contravenciones más importantes era la defraudación y la

omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación.

8.- En la Constitución de 1917, se establecieron los principios básicos en los que descansa el régimen fiscal actual, plasmándose en ella los artículos 31 fracción IV, 73 fracciones VII y XXIX, 115 fracciones II y IV y 117 y 118, destacándose en el primer artículo citado la obligación de los mexicanos de contribuir con los gastos públicos; así como la facultad del Congreso para imponer contribuciones en el segundo precepto señalado.

9.- La defraudación fiscal aparece como la conocemos hasta 1983, gracias al nuevo Código Fiscal de la Federación, que abrogó el código de 1967 y que sanciona esta figura en el Capítulo II, artículos 108 al 111, como también en dicho Capítulo denominado "De los delitos fiscales", se establece todo lo concerniente a los mismos como el requisito de la Querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para este delito, así como la prescripción y sobreseimiento, entre otros.

10.- En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el lunes 24 de febrero de 1992, en vigor al siguiente día de su publicación, abrogando el reglamento anterior de dicha Secretaría así como el de la Secretaría de Programación y Presupuesto, hoy extinta, se encuentran las facultades del Procurador Fiscal de la Federación

para formular querrela por los delitos fiscales, específicamente en el artículo 10 fracción XXVI del mismo reglamento.

11.- Vemos que en el Reglamento Interior de la S.H.C.P., se crea la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigación que también tiene atribuciones como la Procuraduría Fiscal, asimismo se crea una Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal que es la que se encarga principalmente de ordenar y practicar las visitas domiciliarias, revisar las declaraciones de los contribuyentes, requerir a los contribuyentes para revisión contable, entre otras; así como las Direcciones de Procesos Penales "A" y "B", que tienen como principales facultades: integrar los expedientes de cada investigación, proponer la denuncias y querrelas que deben formularse, así como el sobreseimiento de los procesos cuando proceda.

12.- Los impuestos tienen como objetivo principal el cubrir el gasto público. Existen impuestos con fines fiscales y extrafiscales; los primeros se dedican a la obtención de recursos necesarios para cubrir el gasto público y los segundos gravan determinadas actividades en especial. Teóricamente el Estado requiere de recursos para el desempeño de sus funciones en la satisfacción de las necesidades sociales.

13.- Como principales repercusiones económicas y sociales que acarrea el fraude fiscal, podemos decir que son la de la competencia desleal de los comerciantes, disminución de la actividad económica,

cierre de fuentes de trabajo, desaprovechamiento de recursos, falta de gastos de administración necesarios para el desempeño de las labores y de equipo, endeudamientos exteriores etc.

14.- Las causas que orillan a las personas a cometer el delito de defraudación fiscal pueden ser atribuibles al estado, como es la variación muy frecuente de las tasas fiscales y el poco entendimiento de los contribuyentes a las leyes y reglamentos sobre la materia; así como la desconfianza que a éste se le tiene respecto de la aplicación de tales recursos, provocando desviación en la "cultura fiscal"; también pueden ser atribuibles a los contribuyentes, consistentes principalmente en la falta de civismo y que al evadir inteligentemente al fisco son hasta aplaudidos por la sociedad, si a esto le aumentamos los servicios defectuosos que presta el gobierno y la falta de moralidad por los servidores públicos, ocasiona que las personas cometan el delito.

15.- El error invencible excluye la responsabilidad penal del acusado, pero en el caso del delito de defraudación fiscal el error vencible también lo debe de constituir; ya que el simple hecho de que una persona se encuentre en situación de error, desaparece el dolo y deja subsistente la culpa, pero como el delito en estudio no admite la forma culposa, entonces no habrá delito por falta del elemento subjetivo del mismo, por lo que no podrá reprocharse penalmente tal conducta.

16.- Partiremos de la base de que el artículo 25 del Código Civil señala que son personas morales, entre otras, la Nación, los Estados y los Municipios; las corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, en este sentido el Estado Mexicano es considerado como una persona moral y que el presidente de la república es el que representa el Poder Ejecutivo y este a su vez se ayuda del organismo centralizado como es la S.H.C.P., es decir dicha Secretaría es un órgano de representación del Estado; y en relación el artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales, señala el requisito de las personas morales para formular querrela, que debe de ser mediante un poder general para pleitos y cobranza con clausula especial para ello. Requisito que no satisface la Secretaría de Hacienda.

17.- Ahora bien, lo que hay es una seria laguna en la ley adjetiva penal en aplicación federal en éste sentido por que no menciona como deben de formular la querrela las Secretarías de estado, ya que si bien es cierto que la Secretaría de Hacienda formula querrela con fundamento en su reglamento interior, no es menos cierto que el derecho Penal no admite interpretación por analogía ni por mayoría de razón, según el artículo 14 Constitucional, por lo que si se hace de esa manera se está conculcando dicho precepto; a mayor abundamiento las leyes en cita son de carácter federal y por lo tanto de observancia general y el reglamento interior, es interior de dicha secretaria, valga la redundancia, y por lo tanto tiene menor observancia y aplicación que

las anteriores, según también el artículo 133 Constitucional, que establece el principio de "Supremacía Constitucional".

18.- Por lo anterior, se propone un párrafo que adicione el artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales, en el siguiente sentido: "Cuando el delito exija como requisito la querrela por parte de alguna Secretaría de Estado, se deberá de proceder de acuerdo a su ley o reglamentación interior vigente, en la que deberá de decir de manera expresa la facultad de querrelarse que le concierne al funcionario facultado para ello, al momento de la formulación, para que proceda ésta.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA Y LEGISLACION CONSULTADA

ACOSTA ROMERO MIGUEL, TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, PRIMER CURSO, DECIMA EDICION ACTUALIZADA, EDITORIAL PORRUA, 1991.

ARROYO ALBA FRANCISCO, ESTUDIO SOCIOLOGICO Y JURIDICO DEL DELITO DE FRAUDE, FACULTAD DE DERECHO, UNAM, 12 EDICION, MEX., 1962.

AZUARA PEREZ LEANDRO, SOCIOLOGIA, EDITORIAL PORRUA, MEXICO, 1989.

BURGOA IGNACIO, DERECHO CONSTITUCIONAL, 84 EDICION, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1991.

CARRANCA Y TRUJILLO RAUL, CARRANCA Y RIVAS RAUL, DERECHO PENAL MEXICANO, PARTE GENERAL, PORRUA, 16ª EDICION, 1991.

CARRANCA Y TRUJILLO RAUL, CARRANCA Y RIVAS RAUL, CODIGO PENAL ANOTADO, 14ª EDICION, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1989.

CASTELLANOS TENA FERNANDO, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL, PARTE GENERAL, 24ª EDICION, ED. PORRUA, MEXICO 1987.

CHAPOY B. DOLORES BEATRIZ Y GIL VALDIVIA GERARDO, INTRODUCCION AL DERECHO MEXICANO, DERECHO FISCAL, UNAM, 1ª EDICION, 1981.

DE LA CUEVA MARIO, LA IDEA DEL ESTADO, 3ª EDICION, UNAM 1986.

DIAZ DEL CASTILLO BERNAL, HISTORIA VERDADERA DE LA CONQUISTA DE LA NUEVA ESPAÑA, CAP. 37, ED. VALLE DE MEXICO, 5ª EDICION, 1981.

DICCIONARIO DE SOCIOLOGIA, ED. FONDO DE CULTURA ECONOMICA, 6ª EDICION, MEXICO 1984.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, ED. PORRUA, 2ª EDICION, 1966.

DICCIONARIO SALVAT, BARCELONA, TOMO IX, 1912.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, TOMO XI. ED. BIBLIOGRAFICA ARGENTINA, BUENOS AIRES.

FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, ED. PORRUA, 19ª EDICION, MEXICO 1991.

FRAGA GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, 27ª EDICION, ED. PORRUA, MEXICO 1981.

GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL, TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL, DERECHO FISCAL-PENAL, 1ª EDICION, CARDENAS EDITOR, 1982.

GARCIA MAYNEZ EDUARDO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, ED. PORRUA.

GRAN ENCICLOPEDIA LAROUSSE, TOMO IV, ED. PLANETA, 1980.

GUZMAN EULALIA, RECTIFICACIONES HISTORICAS, CONFERENCIAS LOS JUEVES A LAS 19 HRS., EN EL SALON DE LA SOCIEDAD MEXICANA DE GEOGRAFIA Y ESTADISTICA, JUSTO SIERRA 19 2º PISO, MEXICO D.F. DE NOTAS TAQUIGRAFICAS TOMADAS POR GUILLERMO ORTIZ DE MONTELLAN.

LLANEZ LUIS MANUEL, EL PROBLEMA FISCAL EN LAS DISTINTAS ETAPAS DE NUESTRA ORGANIZACION POLITICA, TOMO 1, TALLERES DE IMPRESION DE ESTAMPILLAS Y VALORES, MEXICO 1958.

MADRAZO CARLOS, ESTUDIOS JURIDICOS, CUADERNOS DEL INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS PENALES, 1ª EDICION, MEXICO 1985.

OBREGON HEREDIA JORGE, CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL D.F., COMENTADO Y CONCORDADO, JURISPRUDENCIA, TEMAS Y DOCTRINA, 4ª EDICION, MEXICO 1987.

OLIVERA TORO JORGE, MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO, 2ª EDICION, PORRUA, MEXICO 1987.

OSORIO Y NIETO CISAR AUGUSTO, LA AVERIGUACION PREVIA, ED. PORRUA, 4ª EDICION, 1989.

PAZOS LUIS, LOS LIMITES DE LOS IMPUESTOS, ED. DIANA, 9ª IMPRESION, MEXICO .

PENICHE BOLIO FRANCISCO J., INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, ED. PORRUA, 7ª EDICION, 1986.

PORRAS Y LOPEZ ARMANDO, ESTRUCTURA JURIDICA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, 1ª EDICION, ED. MANUEL PORRUA, 1977.

RECASENS SICHES LUIS, SOCIOLOGIA, ED. PORRUA, 2ª EDICION, 1972.

RODAS CARPIZO, A., ESTRUCTURA SOCIOECONOMICA DE MEXICO, ED. LIMUSA, 2ª EDICION, MEXICO 1987.

SERRA ROJAS ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO, TOMO II, PORRUA, MEXICO, 1990.

SOLIS QUIROGA HECTOR, SOCIOLOGIA CRIMINAL, PORRUA, 2ª EDICION, 1989.

TENA RAMIREZ FELIPE, DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, ED. PORRUA, 8ª EDICION, MEXICO 1967.

URIBE ESCOBAR RICARDO, LECCIONES DE SOCIOLOGIA, ED. ANTOQUIA, 1864.

LEGISLACION

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.

**CODIGO CIVIL PARA EL D.F. Y PARA TODA LA REPUBLICA EN
MATERIA FEDERAL.**

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

**REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO
PUBLICO.**