



381
2EJ

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

'A R A G O N'

"FACULTADES DISCRECIONALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA CALIFICAR LAS INFRACCIONES FISCALES Y QUERELLARSE POR LOS DELITOS FISCALES".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ENRIQUE RENTERIA FLORES.

ENEP

ARAGON SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEX.

1995.

FALLIA DEE ORIGIN



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

DEDICATORIAS

A MIS PADRES

SARA FLORES
MARIA CORTEZ
GENARO FLORES

A MIS HERMANOS

BERNARDO
FELIX
JUAN
BERTHA

A MIS SOBRINOS

SARITA
ANDREA
ROMINA
VERONICA
LAURA
ADRIAN
LUIS

POR SU APOYO Y GENEROSIDAD

MI AGRADECIMIENTO AL LIC. JESUS RODRIGUEZ ORTIZ
POR EL APOYO BRINDADO PARA LA REALIZACION DEL -
PRESENTE TRABAJO.

A LOS PROFESORES QUE INTEGRAN EL JURADO
POR SU ATENCION

LIC. JESUS RODRIGUEZ ORTIZ

LIC. ISIDRO CASAS RESENDIZ

LIC. OCTAVIO TELLES SALINAS

LIC. MA. FELICITAS BARRAGAN V. E.

LIC. RODOLFO MARTINEZ ARROYO.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
CAMPUS ARAGON.

**A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS
POR SU APOYO INCONDICIONAL**

**A LOS LIC. DANIEL GODINEZ R.
LIC. RAUL SANCHEZ ALVARADO
LIC. ELSA ALIPIO**

**FACULTADES DISCRECIONALES DE LA SECRETARIA DE
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA CALIFICAR LAS
INFRACCIONES FISCALES Y QUERELLARSE POR LOS
DELITOS FISCALES.**

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION	I
CAPITULO I	
ASPECTO GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MEXICO	
A. LA ADMINISTRACION PUBLICA	1
1. CONCEPTO DE ADMINISTRACION PUBLICA	1
2. FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL	9
3. DIVISION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	19
B. LA ADMINISTRACION FISCAL	29
1. CONCEPTO DE FISCO	30
2. CONCEPTO DE HACIENDA PUBLICA	31
3. SU CARACTER DE REGIMEN CENTRAL	32
C. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	36
1. FACULTADES CONSTITUCIONALES	36
2. LEYES SECUNDARIAS	38
3. REGLAMENTO INTERIOR	40

CAPITULO II

LOS CONCEPTOS DE INFRACCION Y DELITO.

A. INFRACCIONES Y DELITOS	42
1. CONCEPTO DE INFRACCION Y DELITO	42
2. LA MULTA COMO SANCION	48
3. LA PENNA COMO SANCION	54
B. RELACION DE INFRACCIONES FISCALES	56
1. POR NO PRESENTAR AVISOS Y DECLARACIONES	61

2.	POR NO CUMPLIR CON CIERTOS REQUISITOS CONTABLES . .	62
3.	POR MORA EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES	63
C.	LOS DELITOS FISCALES	64
1.	CONCEPTO DE DELITO FISCAL	64
2.	LOS SUJETOS DEL DELITO FISCAL	65
3.	TIPIFICACION DE LOS DELITOS FISCALES	68

CAPITULO III

FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.

A.	FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	70
1.	FACULTADES ADMINISTRATIVAS	70
2.	FACULTADES DE CONTROL AL CONTRIBUYENTE	72
3.	FACULTADES DE VIGILANCIA A LOS CONTRIBUYENTES	77
B.	EL USO Y ABUSO DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES	80
1.	FACULTADES DISCRECIONALES CONTEMPLADAS EN LA LEY	80
2.	SUJECION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	82
3.	LA QUERRELLA POR DELITOS FISCALES Y LA IMPOSICION DE SANCIONES POR INFRACCIONES FISCALES	94
C.	LA SEMEJANZA DE LA DESCRIPCION DE INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES	103
1.	NECESIDAD DE QUE EN LA LEY SE ESTABLEZCA EL PROCEDIMIENTO PARA FIJAR SANCIONES POR -- INFRACCIONES FISCALES	103
2.	TRATAR DE QUE LOS DELITOS FISCALES SE CONCRETEN A UN TIPO DETERMINADO	106
3.	EJEMPLOS DE INFRACCIONES Y DELITOS CUYO TIPO ES EL MISMO	109
	CONCLUSIONES	118
	BIBLIOGRAFIA	123

I N T R O D U C C I O N

La intervención del Estado en los asuntos económicos del país es cada día más relevante; una buena o mala política económica pueden significar la prosperidad o la más absoluta pobreza.

La dirección de la política económica de nuestro país corre a cargo de la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público**, quien entre sus atribuciones tiene la de dirigir la política monetaria y crediticia, proyectar y calcular los egresos e ingresos de la Federación, coordinar y vigilar el sistema bancario del país, así como cobrar los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones por mejoras, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Es en el campo de los impuestos en donde encontramos un sistema tributario complejo, que no facilita a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales. Cambios constantes en las legislaciones repercuten en el ánimo de los contribuyentes. El uso desmedido de las sanciones para quienes infringen la ley, muchas veces por ignorancia y no por el ánimo de evadirse de su responsabilidad, así como el uso y abuso de la **facultad discrecional** de la autoridad hacendaria para determinar cuando un contribuyente ha realizado una conducta que merezca ser sancionada por constituir un delito o una

II

infracción fiscal; medidas, de presión por parte de la autoridad hacendaria que mediante la amenaza del ejercicio de la acción penal, pretenden satisfacer los créditos a cargo de los contribuyentes.

La erradicación de la facultad discrecional de la autoridad hacendaria para calificar una conducta como una simple infracción administrativa o como un delito fiscal, a través de la figura jurídica de la querrela.

La creación de un tipo legal que considere a la conducta del contribuyente ya sea como un delito o como una infracción fiscal, que no permita la dualidad de acciones, una jurisdiccional, otra administrativa, así como la creación de tipos legales que no permitan calificar a criterio del agente fiscal la gravedad de una infracción con un mínimo y un máximo del monto de la multa, permitirían al contribuyente tener la certeza de los alcances jurídicos de sus actos y en consecuencia, propiciar un sistema tributario más justo, que pueda traducirse en un mayor desarrollo de los sectores productivos del país.

CAPITULO I

ASPECTO GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MEXICO

A. LA ADMINISTRACION PUBLICA.

1. CONCEPTO DE ADMINISTRACION PUBLICA.

El concepto de administración pública tiene una estrecha relación con las diversas actividades del sector público, en el Estado moderno la idea de administración tiene el carácter de instrumento de regulación social. Para Andrés Serra Rojas la administración pública Federal es: "Una organización que forma parte de la actividad del Estado. Depende directamente del Poder Ejecutivo Federal, y se caracteriza por un conjunto de órganos Centralizados y Desconcentrados y por excepción Paraestatales que tienen a su cargo atender legalmente las imprescindibles necesidades públicas, organizadas en servicios administrativos generales o en forma de servicios públicos". (1)

Cabe hacer notar de acuerdo al concepto antes citado

(1) SERRA ROJAS, ANDRES. Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, México, 1992. p. 78.

que la administración pública comprende toda la actividad del Estado, salvo las funciones Legislativas, Judiciales o de Gobierno, excepcionalmente la ley puede atribuir a otros poderes la facultad de realizar actos administrativos. El artículo 69 de la Constitución Política Federal, reconoce la estructura político jurídica de la administración pública al citar: "A la apertura de sesiones ordinarias del primer periodo del Congreso asistirá el Presidente de la República y presentará un informe por escrito, en el que se manifieste el estado general que guarda la administración pública del país".

El concepto de administración pública comprende diversos aspectos de acuerdo a las actividades del sector público, siendo las más generales las siguientes;

"1. La administración en su sentido material u objetivo alude a la actividad o acción, es decir, al hecho mismo de administrar un negocio, o administrar los asuntos públicos. Este último concepto corresponde a la acción y actividad administrativa.

"2. La administración en su sentido orgánico, subjetivo y formal se refiere al conjunto de órganos, servicios o actividades bajo la misma dirección o consejo, a fin de perseguir una tarea determinada de interés público o privado".

"3. La administración pública moderna va más allá de la ejecución de la ley, y se ha adentrado en el campo de la economía nacional determinando la base, los medios, y formas de su desarrollo". (2)

La administración pública cumple sus funciones por medio de un conjunto de órganos gubernamentales o instituciones públicas, para llevar a cabo la ejecución de las leyes administrativas que determine el interés general.

Serra Rojas señala que: "La administración pública es una entidad constituida por los diversos órganos del Poder Ejecutivo Federal, que tienen por finalidad realizar las tareas sociales permanentes y eficaces del interés general, que la Constitución y las leyes señalan al Estado para dar satisfacción a las necesidades generales de una nación". (3)

Otro concepto es el que expresa Gabino Fraga al decir de la administración pública: "La administración pública debe entenderse desde el punto de vista formal como el órgano público que ha recibido del poder político la competencia, y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses

(2) SERRA ROJAS, ANDRES. op. cit., p. 77.

(3) Ibid. p. 79.

generales, y que desde el punto de vista material, es la actividad de este organismo, considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para la ejecución de su misión". (4)

Acosta Romero Miguel identifica dos puntos de vista a través de los cuales explica a la administración pública, y dice: "En nuestra opinión, desde un punto de vista orgánico, se le identifica con el Poder Ejecutivo, y todos los órganos o unidades administrativas que dependen de él. Orgánicamente la administración pública Federal está constituida por el Presidente de la República y todos los órganos Centralizados, Desconcentrados, Descentralizados, las empresas o sociedades mercantiles del Estado.

Desde el punto de vista dinámico, la administración pública se entiende como la realización de la actividad que corresponde a los órganos que forman parte de ese sector. En este sentido administrar es realizar una serie de actos para conseguir una finalidad determinada. En este caso, los fines del Estado, que son múltiples y complejos; y para

(4) FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1990. p. 119.

cuya consecución se necesita, también una complejidad de órganos encargados de realizarlos de una manera armónica, que se logra a través de enlazarlos y coordinarlos jerárquicamente". (5)

También advertimos que esta forma de organización especial creada por el Estado, para la realización de sus fines, existe sin perjuicio de que existan otras formas de organización que realizan actividades semejantes, como la prestación de servicios públicos por parte de particulares, organizaciones financieras, etc.

La administración pública, así como los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial carecen de personalidad propia, ya que sólo son el medio a través del cual se manifiesta la personalidad del Estado.

Para José Canasi el concepto de administración pública significa: "La actividad práctica que el Estado desarrolla para atender de manera inmediata los intereses públicos que toma a su cargo para el cumplimiento de sus fines". (6)

-
- (5) ACOSTA ROMERO, MIGUEL. Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1989, p.p. 43,44,45.
- (6) CANASI, JOSE. Derecho Administrativo, Editorial de Palma, Argentina, 1981, p. 35.

El licenciado Rafael I. Martínez señala que al ser analizada la administración pública por la ciencia o teoría de la administración, desde el punto de vista extrajurídico, comprende los siguientes elementos: organización, coordinación, finalidad, objetivos, métodos de operación, planeación, control, evaluación.

"Otra concepción es la teológica, es decir, aquella en que se tienen en cuenta los fines que ella persigue, los cuales pueden ser lograr el bien común, satisfacer las necesidades colectivas, mantener la hegemonía de un grupo social, alcanzar la justicia, etc.". (7)

De los conceptos antes citados podemos señalar los elementos más importantes de los mismos, para conocer las características generales de la administración pública.

1o. Es un organismo público que forma parte de la actividad del Estado, (esto es desde el punto de vista formal).

2o. Es la actividad de los organismos públicos

(7) MARTINEZ MORALES, RAFAEL I. Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Harla, México, 1991, p. 32.

de administrar los asuntos públicos, considerado en sus problemas de gestión y existencia, así como en su relación con los particulares, (desde su punto de vista material).

3o. Depende del Poder Ejecutivo y comprende toda la actividad del Estado, salvo la función Legislativa, Judicial y gubernamental. Excepto los casos en que la ley puede atribuir a estos poderes la facultad de realizar actos administrativos.

4o. Se caracteriza por un conjunto de órganos Centralizados, descentralizados, desconcentrados y por excepción paraestatales, que en su conjunto crean una organización con fines específicos.

5o. Este conjunto de organismos llamado administración pública tiene a su cargo, el fin de atender legalmente las imprescindibles necesidades públicas, organizadas en servicios administrativos generales, o en forma de servicios públicos, que la Constitución y diversas leyes señalan.

Respecto del punto anterior Andrés Serra Rojas dice: "no todos los fines del Estado corresponden a la administración pública Federal, porque la distribución de competencias en nuestro régimen Federal, asigna tareas a otros órganos públicos, Federales, locales, o Municipales, y a los propios particulares, algunas personas llaman, -a mi

juicio sin razón- "fines de la administración pública" a los fines del Estado, que aquella tiene a su cargo, una reforma Constitucional puede asignar un fin del Estado a cualquier órgano del Poder Público, sin que por ello pierda su carácter de tal.

La administración pública es un aparato u organización al servicio de los fines que la ley señala, hoy pueden ser unos mañana pueden ser otros". (8)

60. Los órganos públicos deben actuar dentro del marco de su competencia, debidamente señalada en la ley.

70. El artículo 69 de la Constitución reconoce a la administración pública como una estructura político-jurídica que depende directamente del Poder Ejecutivo Federal.

El Gobierno Federal cuenta con la ciencia administrativa para elaborar y discutir programas, planes, y coordinar los elementos para un mejor aprovechamiento de los recursos con que cuenta el Estado para formular una decisión administrativa que sea favorable al interés general. Debido a la constante intervención del Estado en los procesos de la vida social, económica y política del país.

(8) SERRA ROJAS, ANDRES. op. cit., p. 79.

El artículo 90 de la Constitución señala:

Artículo 90.- "La administración pública federal, será centralizada y paraestatal conforma a la ley orgánica que expida el congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos administrativos, y definirá las bases generales de la creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos".

De este modo se fundamenta la existencia de la administración pública y las relaciones de ésta con otros órganos del Poder Ejecutivo.

2. FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL.

La titularidad del Poder Ejecutivo Federal recae en una sola persona, según lo expresado en el artículo 80 de la Constitución política Federal que señala lo siguiente:

Artículo 80. "Se deposita el ejercicio del supremo Poder Ejecutivo de la unión en un sólo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".

Prohibiendo implícitamente que se delegue en cuerpo colegiado. La elección del Presidente será a través del voto directo y secreto conforme a lo dispuesto por el artículo 81 Constitucional.

Las facultades del titular del Poder Ejecutivo son:

- 1.- FACULTADES PARA INICIAR LEYES.
- 2.- FACULTADES PARA PROMULGAR LEYES QUE EXPIDE EL CONGRESO.
- 3.- FACULTADES PARA EJECUTAR DICHAS LEYES.
- 4.- FACULTADES REGLAMENTARIAS.
- 5.- FACULTADES DE NOMBRAMIENTO Y REMOCION.
- 6.- FACULTADES DE INDULTO.
- 7.- EL PRESIDENTE COMO JEFE SUPREMO DE LAS FUERZAS ARMADAS.
- 8.- EL PRESIDENTE COMO RESPONSABLE DE DIRIGIR LA POLITICA EXTERIOR.

**9.- FACULTAD DE IMPONER IMPUESTOS EN MATERIA DE
COMERCIO EXTERIOR.**

1.- FACULTADES PARA INICIAR LEYES.

La iniciativa de ley es el acto mediante el cual determinados órganos del Estado someten a consideración del Congreso un proyecto de ley, el Presidente de la República está facultado por el artículo 71 Constitucional para someter a consideración un proyecto de ley que el mismo haya iniciado.

El artículo 71 de la Constitución señala:

Artículo 71.- "El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República".

2.- FACULTADES PARA PROMULGAR LEYES QUE EXPIDE EL CONGRESO.

El artículo 89 Constitucional fracción I. señala:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

El acto de promulgar leyes dice Pérez de León es:

"Una facultad concedida al Presidente de la República, por nuestra Constitución, con gran acierto, congruente con la teoría de la división de poderes, adoptada por nuestro Estado, de asociar al Ejecutivo en la Función primordial del Legislativo que es elaborar una ley". (9)

Una vez que las cámaras aprueban un proyecto de ley, y este es sancionado por el Ejecutivo Federal, este es promulgado y publicado por el mismo.

3.- FACULTADES PARA EJECUTAR DICHAS LEYES.

Se faculta al Presidente de la República para la ejecución de las leyes que expida el Congreso de la Unión, de acuerdo al artículo 81 fracción I, señalando al respecto el Doctor Tena Ramírez: "Forma parte de la actividad administrativa, pero no la agota, porque además de la ejecución de las leyes, hay otros muchos casos de ejecución lato sensu, como son la promulgación, la reglamentación, el ejercicio por parte del Ejecutivo de ciertas facultades Constitucionales que no se encaminan a la ejecución directa de una ley, como dirigir las relaciones diplomáticas, habilitar puertos, establecer aduanas, etc.". (10)

- (9) PEREZ de LEON, E. Notas de Derecho Constitucional Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 138.
- (10) TENA RAMIREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 464.

La importancia de dicha facultad radica en la ejecución misma de la ley, Carpizo afirma "Esta facultad es tan importante que le dio su nombre al Poder que la realiza".
(11)

4.- FACULTADES REGLAMENTARIAS.

Esta facultad se encuentra contemplada en el multicitado artículo 89 fracción I, al citar:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Pérez de León cita a Tena Ramírez quien sostiene junto con Gabino Fraga "que proveer significa gramaticalmente poner los medios adecuados para llegar a un fin. Cuando se emplea esa palabra en la fracción I, del artículo 89, quiere decir que el Presidente tiene la facultad de usar los medios apropiados para hacer observar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión". (12)

(11) Citado por CALZADA PADRON, FELICIANO. Derecho Constitucional, Editorial Harla, México, 1990, p. 282.

(12) PEREZ DE LEON, op. cit., p. 139.

Encontrándose en el término de proveer la facultad reglamentaria, esta reglamentación derivada de dicha facultad debe referirse a las leyes expedidas por el Congreso para su mejor ejecución, desarrollo y observancia.

5.- FACULTADES DE NOMBRAMIENTO Y REMOCION.

Estas facultades de nombramiento y remoción de empleados y funcionarios, se encuentran consignadas en las fracciones II a la V, y las fracciones XVII, y XVIII, del artículo 89 de la Constitución.

En primer término tenemos la facultad de nombrar y remover libremente a los Secretarios de Despacho, al Procurador General de la República, al titular del órgano u órganos que ejerzan el Gobierno del Distrito Federal; nombrar a los Agentes Diplomáticos, y a los empleados superiores de Hacienda, nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento no esté determinado de otro modo en la Constitución, o en otras leyes, de acuerdo a la fracción segunda del mismo artículo.

En el caso de los Agentes Diplomáticos, y empleados superiores de Hacienda, el nombramiento está sujeto a la aprobación del Senado, en igual caso se encuentran los Ministros y Cónsules en general, Los Coroneles y oficiales superiores

del Ejecutivo.

El nombramiento de los demás oficiales se encuentra sujeto, además para su aprobación a las disposiciones de las leyes aplicables.

Igualmente es facultad del Presidente nombrar Magistrados del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal con la aprobación de representantes del Distrito Federal.

Nombrar Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y someter los nombramientos, las licencias y renunciaciones de ellos a la aprobación de la Cámara de Senadores, o de la Comisión permanente en su caso.

Tena Ramírez realiza una subdivisión de las facultades del Presidente para realizar nombramientos de acuerdo a las fracciones II, III, IV, V, XVII, y XVIII, del artículo 89 de la Constitución, subdividiéndolas de la siguiente manera:

- "a) Nombramientos absolutamente libres.
- b) Nombramientos que requieren de la ratificación del Senado o de la cámara de diputados.

c) Nombramientos sujetos a la ley". (13)

En el primer caso se trata de nombramiento de Secretario de Despacho, Procurador General de la República, Procurador del Distrito Federal, y Regente del Distrito Federal.

De los nombramientos que están sujetos a ratificación tenemos a los Agentes Diplomáticos, y oficiales de las Fuerzas Armadas; y los nombramientos realizados y sujetos a la ley tratándose del estatuto orgánico de los trabajadores al servicio del Estado, fijándose las condiciones para que el Ejecutivo pueda realizar dichos nombramientos.

6.- FACULTADES DE INDULTO.

La fracción XIV, del multicitado artículo Constitucional señala que:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

XIV. Conceder conforme a las leyes, los indultos a los reos sentenciados por delitos de competencia de los Tribunales Federales, y a los sentenciados por delitos del orden común en el Distrito Federal".

(13) Citado por CALZADA PADRON, op. cit., p. 283.

Esta facultad consiste en la remisión total de la pena a los reos sentenciados competencia de los Tribunales Federales y reos sentenciados por delitos comunes en el Distrito Federal, de acuerdo a la ley respectiva.

7.- EL PRESIDENTE COMO JEFE SUPREMO DE LAS FUERZAS ARMADAS

Las fracciones VI, y VII, del artículo 89 de la Constitución facultan al Presidente de la República a disponer de la totalidad de las Fuerzas Armadas permanentes, o sea el Ejército terrestre, de la Marina de guerra, y de la Fuerza Aérea para la seguridad interior y defensa exterior de la Federación.

Asimismo la fracción VIII, del mismo artículo Constitucional lo faculta para declarar la guerra en nombre de los Estados Unidos Mexicanos, previa ley del Congreso de la Unión.

8.- EL PRESIDENTE COMO RESPONSABLE DE LAS RELACIONES INTERNACIONALES.

La fracción X del artículo 89 Constitucional señala:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales sometiéndolos a la aprobación del Senado, en la conducción de tal política. El titular del Poder Ejecutivo, observará los siguientes principios normativos: La autodeterminación de los pueblos, la no intervención, la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o uso de la fuerza en las relaciones internacionales, la igualdad jurídica de los Estados, la cooperación internacional para el desarrollo, y la lucha por la paz y la seguridad internacional".

Es claro que el Presidente de la República deberá llevar a cabo la política exterior dentro de los principios que aquí se han citado, y con la aprobación del Senado.

9.- FACULTAD DE IMPONER IMPUESTOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.

El Congreso de la Unión podrá facultar al Presidente de la República para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas arancelarias para la importación y exportación de mercancías, así como crear otras cuotas y prohibir la importación y exportación de determinadas mercancías al país a fin de regular la balanza comercial entre México y otros países, todo esto de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 131 de la Constitución que determina lo siguiente en su segundo párrafo.

Artículo 131. segundo párrafo. "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir

las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida".

Esta facultad para ser ejercida requiere de la aprobación del Congreso y sólo puede ser ejercida, cuando se trate de regular el comercio exterior, la economía nacional y para estabilizar la producción nacional o de realizar algún propósito que beneficie al país.

3. DIVISION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.

El artículo 90 Constitucional y la Ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo 10. establecen las siguientes formas de Administración Pública, La Centralizada y la Paraestatal.

Centralizada: La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, y los Departamentos Administrativos.

Paraestatal: Organismos Descentralizados, Empresas de participación estatal, Instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas y fideicomisos.

En la forma de administración Centralizada existe un poder central del cual dependen los demás órganos, el cual es el Poder Ejecutivo, dando lugar así a la relación jerárquica la cual implica los siguientes poderes: poder de decisión, poder de nombramiento, poder de mando, poder de revisión, y poder de vigilancia.

LA CENTRALIZACION ADMINISTRATIVA FEDERAL. Esta se establece cuando los órganos que la componen se encuentran vinculados jerárquicamente de un plano superior hasta el de menor categoría, con el hecho de que de un centro se derivan los demás órganos. El doctor Andrés Serra Rojas señala que: "Se llama centralización administrativa, al régimen que establece la subordinación unitaria, coordinada y directa de los órganos administrativos al poder central, bajo los diferentes puntos de vista del nombramiento, ejercicio de sus funciones, y la tutela jurídica para satisfacer las

necesidades públicas". (14)

La centralización administrativa supone un poder central capaz de coordinar facultades legales, exclusivas del Poder Ejecutivo, en particular del Presidente de la República, como jefe de la administración pública, que se encarga de ejecutar las leyes Federales, con la colaboración subordinada y dependiente de los demás órganos administrativos, sin que ellos tengan competencia o iniciativa propia para decidir.

Serra Rojas señala tres presupuestos que integran la centralización administrativa.

"1o. El Estado es la persona jurídica total, titular de derechos, que se traducen en poderes públicos originarios y estos a su vez integran un conjunto de mayor a menor importancia".

"2o. La centralización es un régimen administrativo, un sistema de organizaciones de la administración, que coordina y vincula a los demás órganos públicos.

"3o. Las facultades de mando y decisión se concentran

(14) SERRA ROJAS, ANDRES. op. cit., p. 509.

en el Poder Ejecutivo". (15)

LA DESCENTRALIZACIÓN. El Estado, dado el crecimiento de las necesidades públicas, crea una forma de organización distinta de la centralización para la satisfacción de dichas necesidades, estos órganos cuentan para su eficaz actuación de cierta autonomía del poder central. Esta forma de organización tiene dos fines, uno es aligerar al Estado de las cargas que le impone la colectividad, y otro es satisfacer ciertas necesidades de manera pronta y eficaz, que por su carácter de especialización técnica estarán capacitados para hacerlo.

La ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo 45 determina como organismos descentralizados, a las entidades creadas por ley o decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica propia y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

Nuestra legislación define a los órganos descentralizados como las personas morales creadas por ley del Congreso de la Unión o por el Ejecutivo en ejercicio de sus facultades administrativas, cualesquiera que sea la forma o estructura

(15) Citado por PEREZ DE LEON, op. cit., p. 165.

que adopten siempre que cumplan los siguientes requisitos:

"1o. Que su patrimonio se constituya total o parcialmente con fondos o bienes federales o de otros organismos descentralizados, aportaciones, subsidios, o derechos que le otorgan el Gobierno Federal o con el rendimiento de un impuesto específico.

"2o. Que su objetivo o fines sean la prestación de un servicio social, la explotación de bienes o recursos propiedad de la nación, la investigación científica y tecnológica o la obtención y aplicación de los recursos para fines de asistencia o seguridad social". (16)

Tenemos como características generales de los organismos descentralizados las siguientes:

- 1.- Tienen personalidad jurídica propia.
- 2.- Tienen autonomía tanto técnica como orgánica.
- 3.- Se crean con recursos económicos provenientes de fondos Federales.

(16) Vid. PEREZ DE LEON, op. cit., p. 187.

4.- Tienen patrimonio propio.

5.- Su fin u objetivo, es la prestación de un servicio público o social, ya sea en explotación de bienes o recursos de propiedad Federal, de investigación científica y tecnológica, fines educativos, de asistencia y seguridad social.

LA DESCONCENTRACION ADMINISTRATIVA. Esta se caracteriza por la transferencia a un órgano inferior de cierta competencia o capacidad de decisión, el cual no tiene personalidad jurídica propia. No obstante estas facultades de decisión siguen formando parte de la administración central; pero si goza de cierta autonomía. El doctor Serra Rojas afirma: "Las desconcentraciones, la preparación de un organismo en tránsito hacia la descentralización, y de ello se sirve el Estado para descongestionar el poder central". (17)

A diferencia de los organismos descentralizados, que sí gozan de autonomía orgánica, y capacidad para dirigirse y estructurarse, los organismos desconcentrados sólo poseen

(17) Ibid:

autonomía técnica.

Serra Rojas señala los siguientes elementos y caracteres de la Desconcentración Administrativa.

1.- "Es una forma que se sitúa dentro de la Centralización Administrativa. El organismo no se desliga de este régimen.

La relación jerárquica se atenúa, pero no se elimina. Para limitar su labor, pero el poder central se reserva amplias facultades de mando, de decisión, de vigilancia, y competencia, no ocupan la cúspide de la jerarquía administrativa.

2.- No gozan de autonomía económica.

3.- La autonomía técnica es la verdadera justificación de la Desconcentración.

4.- La competencia se ejerce dentro de las facultades del gobierno federal.

5.- El órgano Desconcentrado tiene su régimen por una ley, un decreto, un acuerdo del Ejecutivo Federal, o el régimen de una Secretaría de Estado.

El ejercicio de facultades exclusivas, no es obstáculo para que las relaciones entre el órgano Desconcentrado y el poder central, sean directas normalmente, o a través del órgano correspondiente.

6.- Sin necesidad de interferir en la competencia exclusiva, el poder central está facultado para fijar la política, desarrollo y orientación de los órganos desconcentrados, para mantener la unidad y desarrollo de la Administración Pública". (18)

LA EMPRESA DE PARTICIPACION ESTATAL. Mediante este tipo de empresas la Administración Pública realiza tareas productivas sin sujetarse a la estrecha relación con el poder central. Dadas las necesidades de una labor eficiente que requieren de la fluidez y libertad que caracterizan a la empresa privada. Su fin es el de satisfacer necesidades económicas o comerciales apremiantes para el país; en ocasiones con motivo de subsidios, poseen personalidad propia pero guardan un estrecho vínculo con el Estado, ya que este es quien proporciona el capital o por lo menos es participante de estos.

(18) SERRA ROJAS, op. cit., p.p. 519 - 520.

Martínez y Morales señala las siguientes características de dichas empresas.

1.- Son creadas por acuerdo del Presidente de la República, excepcionalmente por ley del Congreso.

2.- Gozan de personalidad jurídica distinta de la del Estado.

3.- Cuentan con patrimonio propio.

4.- No tienen relación jerárquica con el Poder Ejecutivo.

5.- El Estado les proporciona parte, o el total de sus recursos.

6.- La Administración Pública ejerce un control o tutela sobre su actividad.

7.- Su finalidad es la de satisfacer necesidades colectivas y no la obtención de lucro". (19)

(19) MARTINEZ MORALES, op. cit., p. 142.

Una vez citados los conceptos más importantes de las diversas formas de organización, veremos a continuación las diversas dependencias que componen la Administración centralizada: Por decreto publicado en el diario oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1994. En el que se reforma, adiciona y derogan diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública. Señala en su artículo 1:

Artículo 1. ". . . La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos, integran la Administración Pública Centralizada.

En su artículo 26 señala:

Artículo 26. "Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

Secretaría de Gobernación.

Secretaría de Relaciones Exteriores.

Secretaría de la Defensa Nacional.

Secretaría de Marina.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Secretaría de Desarrollo Social.

Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales
y Pesca.

Secretaría de Energía.

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo
Rural.

Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Secretaría de Educación Pública.

Secretaría de Salud.

Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

Secretaría de la Reforma Agraria.

Secretaría de Turismo.

Departamento del Distrito Federal.

B. LA ADMINISTRACION FISCAL

El Estado requiere de recursos económicos para dar cumplimiento con los fines que Constitucionalmente se

le han encomendado tales recursos que necesita el Estado provienen de dos fuentes una de ellas son las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad comercial o industrial, y a través de la recaudación de la riqueza de los gobernados en base a la Potestad de Imperio del Estado.

1.- CONCEPTO DE FISCO.

La palabra Fisco proviene del latín "FISCUS" que designaba el patrimonio de los emperadores en Roma, y este era diverso del erario o tesoro público, el cual era designado a cubrir las obligaciones del Estado. En España, el fisco o cámara del rey eran el tesoro o patrimonio de la casa real, e igualmente el erario constituía el tesoro del Estado (ESCRICHE).

En Alemania en cierta época se le dio un significado diferente ya que el fisco era considerado un ente con personalidad jurídica propia distinta del Estado y del príncipe pero, titular detentador de la Hacienda Pública.

En la actualidad Flores Zavala lo define: "Recibe el nombre de Fisco, el Estado, considerado como titular de la Hacienda Pública, y por lo mismo con derecho de exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor,

y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo". (20)

Del concepto citado se desprende que Fisco es el Estado mismo en su aspecto de rector o titular de la Hacienda Pública, concepto que veremos a continuación.

2.- CONCEPTO DE HACIENDA PUBLICA.

La Hacienda Pública aparece por vez primera, como organismo y concepto en el derecho Español, al crear Felipe V. La Secretaría de Hacienda en la organización del reino Español. De ahí pasa a América Latina y México, siendo la dependencia encargada de realizar la actividad financiera del Estado.

Flores Zavala señala respecto del concepto de Hacienda Pública: "Por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estado, Municipio) posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo". (21)

(20) FLORES ZAVALA, E. Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 20.

(21) Ibid.

Maurice Duverger en su concepción clásica de Hacienda define a esta como: "La ciencia de los medios por los que el Estado procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas restantes". (22)

Sánchez Piña la define: "Como la ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales, llamadas financieras, gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medida monetaria presupuestos, etc.". (23)

Podemos concluir diciendo que la Hacienda Pública, son el conjunto de derechos pertenecientes al Estado y que se traducen en una política económica, de ingresos y egresos, tanto del gobierno Federal, como local y estatal.

3. SU CARACTER DE REGIMEN CENTRAL.

La Constitución Política en su artículo 90 nos señala que la Administración Pública será Centralizada y paraestatal, conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública señalando en su artículo 26 a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como una de las dependencias del Poder

(22) Citado por Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac, México, 1991, p. 10.

(23) Ibid.

Ejecutivo de la Unión, y citando en su artículo 31 la competencia de dicha Secretaría.

Artículo 31. "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. **Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, coparticipación de los grupos sociales interesados el Plan Nacional correspondiente.**

II. **Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público Federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal.**

III. **Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal.**

IV. **Dirigir la política monetaria.**

V. **Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.**

VI. **Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.**

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

VIII. **Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares de crédito.**

IX. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables del sector correspondiente y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría.

X. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda.

XI. Cobrar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

XII. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.

XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

XIV. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.

XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República.

XVI. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

XVII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos.

XVIII. Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

XX. Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe presidencial e integrar dicha documentación.

XXI. Opinar previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la administración Pública Federal.

XXII. Derogado.

XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de plenación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación.

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales, así como, en forma conjunta con la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración personal.

XXV. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes.

De la lectura del artículo anterior se desprende

la importancia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como órgano central de la Administración Pública, rector de la economía nacional. Teniendo a su cargo la responsabilidad de dirigir la política monetaria, el endeudamiento público, proyectar la política de ingresos y egresos de la Federación, dirigir y planear el sistema bancario, cobrar los impuestos, y demás contribuciones y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, dirigir las aduanas, formular y programar el gasto público, evaluar y autorizar los programas de inversión pública, etc.

C. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

1. FACULTADES CONSTITUCIONALES.

Las facultades Constitucionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentran enmarcados en el artículo 90 de la Constitución al citar que la Administración Pública Federal será Centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es un órgano centralizado de la administración Pública federal; y por lo tanto, es la Ley Orgánica de la Administración Pública quien en su artículo 31 señala las facultades de dicho organismo.

Es oportuno aclarar que la facultad de imponer contribuciones en materia Federal le corresponde al Congreso de la Unión.

El fundamento constitucional lo encontramos en su artículo 73 fracción VII.

Artículo 73.- "El Congreso tiene facultad:

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

Y en su fracción XXIX:

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".

El capítulo II, titulado de los mexicanos en su artículo 31, fracción IV, señala:

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes".

Siendo entonces la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el organismo facultado por la Constitución a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública para ejecutar dichas leyes que expida el Congreso sobre Contribuciones a nivel Federal.

2. LEYES SECUNDARIAS

Existen diversas disposiciones fiscales como lo son las relativas a los impuestos entre los que tenemos:

Impuesto sobre la renta

Impuesto al valor agregado

Ley del activo.

Impuesto especial sobre productos y servicios

Impuesto por la prestación de servicios telefónicos

Impuesto sobre adquisiciones de inmuebles

Impuesto sobre uso y tenencia de automóviles

Impuesto sobre automóviles nuevos

Impuesto al comercio exterior, y

El Código Fiscal de la Federación.

En este se encuentran las disposiciones generales en materia fiscal, los derechos y obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales, los procedimientos administrativos, los recursos administrativos, el de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y recurso de Revocación, la impugnación de notificaciones, el trámite y resolución de los recursos, la forma de notificación y de garantizar el interés fiscal. Reglas sobre el procedimiento de ejecución como son el embargo, la intervención y el remate. Reglas sobre el procedimiento contencioso administrativo como la improcedencia y sobreseimiento, impedimentos y excusas, la demanda, contestación, incidentes y pruebas, cierre de instrucción, sentencia y los recursos aplicables al procedimiento contencioso como lo son el de reclamación revisión. El

procedimiento de notificación y el cómputo de los términos.

3. REGLAMENTO INTERIOR

El reglamento interior de la Secretaría de Hacienda cita a los órganos y autoridades que componen a la Secretaría de Hacienda y en consecuencia como se distribuye la competencia de dichas autoridades.

"Este reglamento es expedido por el Poder Ejecutivo Federal en base a las atribuciones que le concede la fracción I del artículo 89 constitucional". (24)

El reglamento se encuentra integrado por 13 capítulos, el primero de ellos se refiere a la competencia y organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el segundo a las facultades del Secretario de Hacienda y a las atribuciones no delegables del mismo, el tercer capítulo hace mención a las facultades de los subsecretarios. El cuarto capítulo enumera las facultades del Oficial Mayor, el quinto las del Procurador fiscal de la Federación y del Tesorero de la Federación, el sexto se refiere a las facultades de las Unidades Administrativas centrales, el séptimo a las facultades de

(24) QUINTANA JESUS, ROJAS JORGE, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1991, p. 84.

las Direcciones Técnicas operativas, el capítulo octavo nos remite a las Unidades Administrativas Regionales y de la desconcentración Administrativa, el noveno capítulo a las facultades del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, el capítulo décimo hace referencia de las suplencias, el capítulo onceavo de la competencia en materia de recursos administrativos y otras disposiciones generales, el capítulo doceavo hace referencia al Consejo Nacional de Financiamiento del Desarrollo y el capítulo décimotercero nos remite a las facultades de la Coordinación de Asesores del Secretario y de la Unidad de Desincorporación de entidades paraestatales.

CAPITULO II

LOS CONCEPTOS DE INFRACCION Y DELITO.

A. INFRACCIONES Y DELITOS

1. CONCEPTO DE INFRACCION Y DELITO

En términos generales podemos entender a la infracción como sinónimo de ilícito, y al ilícito como la violación de la norma jurídica. Esta puede ser de índole penal, civil, administrativa, etc.

Para Margarita Lomeli Cerezo, lo ilícito lo constituyen la omisión de los actos que determina la norma y/o la ejecución de los que están prohibidos y al respecto señala: "La conducta ilícita es simple y esencialmente no cumplir con lo dispuesto por la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o hacer lo que se prohíbe. En tal definición caben todos los actos contrarios a las normas jurídicas sean estas civiles, penales o administrativas". (1)

Muchos autores y tratándose de la materia fiscal,

(1) LOMELI CEREZO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, 1a. edición, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 170.

que es la que nos ocupa, no se ponen de acuerdo al señalar los alcances del término infracción.

Para Miguel Angel García Domínguez, la infracción fiscal es: "La conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con una pena económica por un órgano de la administración pública". (2)

En este concepto sólo se refiere a las infracciones fiscales administrativas y se hace una separación del ilícito penal.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, señala que "Generalmente se consideran a las infracciones como el género y se define como toda acción u omisión que importa una violación al mandamiento tributario". (3)

En este concepto se observa que el autor del mismo considera a la infracción como el género del cual se pueden

-
- (2) GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL, Derecho Fiscal Penal, Editorial Porrúa, México, 1994, p. 137.
- (3) Citado por MABARAK CERECEDO, DORICELA, Derecho Penal Fiscal, 1a. edición, Editorial Lazcano Garza, Monterrey, México, 1993, p. 70.

derivar otras formas de infracción como lo son el delito, la falta, y la contravención.

Rafael Bielsa afirma que dentro del derecho penal fiscal deben distinguirse las sanciones penales, propiamente dicha, de las sanciones administrativas. El autor hace una separación de sanciones en dos clases: a) penales y b) administrativas; dice que el primer grupo de sanciones (penales) se refiere según el caso a) delitos y b) contravenciones". (4)

En esta afirmación encontramos un elemento que es la sanción, el cual de acuerdo a la naturaleza de la ley que es infringida determina la naturaleza de la sanción. Esto es, que si la norma que ha sido transgredida pertenece al campo de lo penal, la sanción será de naturaleza penal, si la ley transgredida es de orden administrativo, también lo será la sanción.

Existe un elemento importante para determinar la naturaleza de la infracción y es la competencia o marco jurídico de la autoridad para sancionar dicha infracción. En este sentido podemos afirmar sobre la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a los infractores de disposiciones legales, la cual está facultada por mandato

(4) Citado por MABARAK CERECEDO, DORICELA, op. cit., p.p. 70 - 71.

constitucional para tal efecto.

En el ilícito penal la autoridad competente para determinar sanciones a estas conductas es la que tiene jurisdicción para conocer del ilícito, y es un órgano diverso de la autoridad administrativa, y que corresponde al poder judicial.

El artículo 21 Constitucional señala al respecto:

Artículo 21.- "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial . . . compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía".

En este precepto Constitucional se señala una marcada diferencia en el ilícito penal y en la infracción por violación a los reglamentos gubernativos y de policía. En el primero la pena es consecuencia de un ilícito penal, es decir un delito, y en el segundo caso nos señala a la infracción como forma específica de la violación de los reglamentos gubernativos, de aquí se desprende que la infracción de modo específico y no genérico del concepto, se refiere al campo administrativo y que el ilícito penal o delito al campo penal jurisdiccional.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación

igualmente hace una división de la infracción administrativa y del delito al señalar lo siguiente:

Artículo 70.- "La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

Distinguiendo a la multa como sanción por infracción fiscal y a la pena como sanción por la comisión de un delito.

En conclusión señalaremos que a partir de la anterior aseveración nos referiremos a la infracción como toda contravención a las disposiciones fiscales y que sean sancionadas por la autoridad administrativa fiscal.

El delito: La palabra delito proviene del verbo latino "delinquere" que significa apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

El Código Penal Federal en su artículo 70. da un concepto formal descriptivo de delito:

Artículo 7.- "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Sin embargo Castellanos Tena hace una reflexión al respecto; "Estar sancionado un acto con una pena no conviene a todo lo definido; hay delitos que gozan de una excusa absolutoria y no por ello pierden su carácter delictuoso". En este sentido creemos que la esencia del delito no es la pena misma; sino que ésta es una consecuencia de la conducta delictiva y no describe la esencia de dicha conducta delictuosa.

(5)

Castellanos Tena cita la definición del maestro Jimenez de Asúa respecto de delito el cual dice textualmente: "Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal". (6)

En relación a dicha definición Castellanos Tena afirma que ni la punibilidad, ni la imputabilidad, son elementos esenciales del delito; "La imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad o si se quiere de un delito; no es un elemento del mismo". Para ser culpable un sujeto, afirma antes debe ser imputable ya que esta es la capacidad de un sujeto de obrar en derecho penal. "Es el conjunto de condicio

(5) CASTELLANOS TENA, FERNANDO, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 8a. edición, Editorial Porrúa, México, 1974, p. 133.

(6) Ibid. p. 130.

nes mínimas de salud y desarrollo intelectual en el autor, en el momento del acto típico penal que lo capacita para responder del mismo". (7)

Respecto de la punibilidad, señala es el resarcimiento de una pena. "La punibilidad es una consecuencia más o menos ordinaria de un delito, pero no un elemento esencial del mismo". (8)

Así termina en señalar que los elementos esenciales del delito son: la conducta, tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad; esta última requiere como presupuesto necesario de la imputabilidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia fija su criterio del concepto de delito, "delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal". (9)

2. LA MULTA COMO SANCION.

La facultad de imponer sanciones por parte de la

(7) Ibid. p. 217.

(8) Ibid. p. 218.

(9) Citado por MABARAK CERECEDO, DORICELA, op. cit., p. 23.

autoridad administrativa (Administración Pública) es reconocida como la potestad sancionadora de la Administración Pública, y esta consiste en la facultad por parte de la autoridad administrativa de aplicar sanciones a los infractores en el campo de competencia de la autoridad administrativa. Esta facultad sancionadora se justifica, ya que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de los deberes que los individuos tienen frente al Estado.

El artículo 21 Constitucional faculta a la autoridad administrativa a la aplicación de sanciones al señalar:

Artículo 21.- "...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas ...".

Hay autores que consideran limitativamente este precepto Constitucional al interpretarlo gramaticalmente, señalando que sólo se refiere al castigo de las infracciones a disposiciones de carácter municipal.

El Licenciado Servando J. Garza sostiene esta tesis y al respecto argumenta: "La claridad del artículo Constitucional, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, o en leyes especiales, son sanciones

penales (por su carácter penal, represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El artículo 21 Constitucional sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno, pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean reglamentos de policía y buen gobierno".

(10)

Sin embargo el destacado jurista Gabino Fraga, considera que la competencia de imponer sanciones distintas de las que son exclusivas y propias de la autoridad judicial, no es limitativa a los reglamentos de policía y buen gobierno, hace notar que la cuestión citada ha sido ignorada por la legislación administrativa, que sigue atribuyendo al poder administrativo la facultad de imponer sanciones que las mismas leyes establecen.

Dicha cuestión afirma "Puede ser resuelta en los mismos términos del artículo 21 constitucional, ya que la competencia que se deja a la autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, no quiere decir que se modifiquen otros textos Constitucionales, en que se atribuye o reconoce competencia

(10) LOMELI CEREZO, MARGARITA, op. cit., p. 32.

a la autoridad administrativa para imponer sanciones por violación de leyes cuya ejecución compete a la misma autoridad administrativa. Tales son las disposiciones del artículo 89 fracción I, que fija la competencia del Poder Ejecutivo, y las del artículo 22 también constitucional, que ha sido interpretado por la jurisprudencia de la Suprema Corte, en el sentido de no ser necesaria la intervención de la autoridad judicial cuando se hace aplicación de multas o impuestos".

(11)

Consideramos acertada la postura del Licenciado Gabino Fraga, toda vez que el artículo 89 fracción I señala:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia";

Dado que la palabra proveyendo significa poner los medios al alcance; es obligación y facultad del Presidente, poner los medios para el eficaz y determinado ejercicio de la Administración Pública, ya que este es el encargado de vigilar y proveer a su exacta observancia, así como constatar el cumplimiento de las disposiciones legales del orden

(11) Vid. LOMELI CEREZO, MARGARITA, op. cit., p.p. 32, 33.

administrativo y aplicar las sanciones correspondientes a través de los reglamentos que para tal efecto expida.

En materia fiscal encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I titulado de las infracciones, el fundamento para la imposición de sanciones en materia fiscal sin perjuicio de que existan otras leyes especiales, que tipifiquen y sancionen al infractor fiscal. En este capítulo del Código Fiscal encontramos que la sanción más común es la multa, y en algunos casos la clausura, y la pérdida de un derecho sin contar con los recargos como forma de indemnización.

El Licenciado Eduardo García Maynez define a la sanción como; "La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (12)

Y nos señala las formas que puede presentar la sanción:

- "a) Cumplimiento + indemnización
- b) Cumplimiento + castigo

(12) GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, Introducción al Estudio del Derecho, 45a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 295.

c) Indemnización + castigo

d) Cumplimiento + indemnización + castigo". (13)

La multa como sanción tiene el carácter de castigo, es decir eminentemente represivo e intimidatorio, muy similar a la sanción penal (jurisdiccional). A la multa se le ha considerado como medida cuyo fin es la reparación del daño, no debemos olvidar que en materia fiscal la omisión en el pago de un impuesto genera un crédito a cargo del contribuyente, el cual siempre va acompañado de los accesorios legales como lo son los recargos y la actualización, además de la multa; teniendo los recargos este carácter de reparación del daño. El artículo 21 del Código Fiscal Federal señala al respecto:

Artículo 21.- "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, y además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno".

Al respecto Margarita Lomelf Cerezo, afirma: "En mi concepto la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida, y de amenaza o intimidación para los

(13) Ibid. p. 303.

demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario es una característica de orden secundario, efectivamente, las multas no se establecen con el propósito de aumentar los ingresos del Estado sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales". (14)

Así podemos llegar a una conclusión respecto de las formas de sanción: las sanciones que tienen el fin de restituir las cosas al estado que guardaban antes de la violación; las sanciones que tienen un fin represivo o intimidatorio y que se aplican porque la violación se ha producido y constituyen una pena o castigo para el infractor.

Así, es la multa del segundo tipo de sanción, es decir de carácter represivo e intimidatorio; represivo como un castigo al infractor, e intimidatorio como medida ejemplar para los demás sujetos.

3. LA PENA COMO SANCION.

La pena es la consecuencia jurídica de la comisión de un delito, las sanciones que establece el derecho penal reciben el nombre de penas, y es además la forma más característica del castigo. Cuello Calón la define diciendo que: "es

(14) LOMELI CEREZO, MARGARITA, op. cit., p. 198.

el sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de un sentencia, al culpable de una infracción penal". (15)

Castellanos Tena afirma que "el fin último de la pena es la salvaguarda de la sociedad, para conseguirla, debe ser intimidatoria, es decir, evitar la delincuencia por el temor de su aplicación ejemplar al servir de ejemplo a los demás y no sólo al delincuente, para que todos adviertan la efectividad de la amenaza estatal". (16)

En materia penal deben considerarse penas la prisión y la multa, ya que estas tienen como esencia la expiación de la pena.

En materia fiscal no se impondrá sanción, pecuniaria (multa) por la comisión de delitos fiscales de acuerdo al artículo 94 del Código Fiscal Federal.

No existe diferencia entre la pena y la sanción administrativa multa, ya que ambas tienen el mismo carácter represivo; una diferencia, y esto en cuanto a su aplicación es por la autoridad competente, en un caso administrativo, (multa por infracción fiscal) en otro judicial (pena por la

(15) Citado por GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, op. cit., p. 305.

(16) CASTELLANOS TENA, FERNANDO, op. cit., p. 307.

comisión de un delito fiscal).

B. RELACION DE INFRACCIONES FISCALES:

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en toda la República el día 1o. de enero de 1983 y modificado por diversos decretos y que nos rige actualmente, en su título IV denominado de las infracciones y delitos fiscales, en sus artículos 70 al 91 enumera las infracciones de carácter fiscal.

A continuación veremos una relación de infracciones fiscales, clasificadas de acuerdo a los sujetos que realizan las conductas sancionadas.

I. Infracciones realizadas por los contribuyentes:

a) Infracciones relacionadas con el Registro Federal Contribuyentes, art. 79.

1.- No presentar solicitud de inscripción cuando se está obligado a ello.

2.- No presentar solicitud de inscripción a nombre de tercero cuando se está obligado a ello, o hacerlo extemporáneamente salvo cuando se presente de manera espontánea.

3.- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando se presente espontáneamente.

4.- No citar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

5.- Señalar domicilio fiscal distinto del que se tiene.

b) Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes de avisos, informes o expedir constancias incompletas o con errores, art. 81.

1.- No presentar avisos, declaraciones, solicitudes o constancias que exijan las disposiciones fiscales, o presentarlas con errores o incompletas.

2.- No efectuar los pagos provisionales en los términos de las disposiciones fiscales.

3.- Presentar declaraciones, solicitudes que sin derecho den lugar a devoluciones o compensación.

4.- Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o saldo a favor, siempre que la declaración

inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo.

c) Obligación de llevar contabilidad, art. 83.

1.- No llevar contabilidad.

2.- Llevarla en forma distinta de como lo señala el Código Fiscal.

3.- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas o hacerlos incompletos o inexactos.

4.- No conservar la contabilidad por los plazos que disponen las leyes fiscales.

5.- No presentar la contabilidad para sellarla cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

6.- No expedir comprobantes cuando así lo determinen las leyes.

7.- Microfilmear o grabar en otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

8.- Expedir comprobantes a nombre de persona distinta de quien adquiera el bien o servicio correspondiente.

9.- No dictaminar sus estados financieros de conformidad con el artículo 32 del Código Fiscal.

10.- No acompañar o expedir la documentación que ampare mercancías de transporte en territorio nacional.

d) Infracciones relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación, art. 85.

1.- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal; no proporcionar documentación, datos e informes, así como contabilidad, cuando lo exijan las autoridades fiscales.

2.- No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que dejen en depósito los visitantes.

3.- No proporcionar datos de clientes y proveedores, que legalmente exijan las autoridades.

e) Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes a los envases que contengan

bebidas alcohólicas, en términos de la ley del impuesto especial sobre productos y servicios, art. 86-A.

1.- No adherir marbetes o hacer uso distinto al de adherirlos a los envases que contengan bebidas alcohólicas.

II. Infracciones relacionadas con las Instituciones de crédito, art. 84-A.

1.- No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social, y clave que le corresponda al titular de la cuenta.

2.- Pagar un cheque o abonar en cuenta distinta un cheque que contenga la leyenda "para abono en cuenta".

3.- Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuyentes, que reciben.

4.- No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operación solicitada, por las autoridades fiscales, en términos de la ley de instituciones de crédito.

5.- Asentar incorrectamente los datos del

cuentahabiente.

III. Infracciones en que incurren los funcionarios públicos, art. 87.

1.- No exigir el pago total de las contribuciones y accesorios, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

2.- Asentar falsamente que se ha cumplido con las disposiciones fiscales.

3.- Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de funciones públicas.

1. POR NO PRESENTAR AVISOS Y DECLARACIONES.

Como hemos visto en el punto anterior, este tipo de infracciones son realizadas por los contribuyentes, y se basa en el hecho de que todos los contribuyentes estamos obligados a presentar de manera espontánea los avisos y declaraciones en los términos que fija la ley. La omisión a tales obligaciones siempre se sanciona con una multa, que será de acuerdo al caso de que se trate y a la gravedad del mismo. Y más aun existe la posibilidad de que la autoridad

solicite al contribuyente la presentación de avisos e informes. El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece cuales son los avisos que deben presentar las personas físicas y morales.

Artículo 14.- " . . . las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes:

- I. Cambio de denominación o razón social.
- II. El cambio de domicilio fiscal.
- III. El alta, el aumento, la disminución, o la baja de obligaciones fiscales.
- IV. La liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

2. POR NO CUMPLIR CON CIERTOS REQUISITOS CONTABLES.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, señala que las personas que están obligadas a llevar contabilidad deberán observar ciertas reglas como son:

Llevar la contabilidad en los sistemas que autoriza el reglamento del Código Fiscal como son el registro manual (libro diario, libro mayor).

Registros mecanizados (máquinas de comprobación fiscal) y eléctricos (computadoras), estos registros deberán conservarse en el domicilio fiscal del contribuyente, o podrán llevarse a lugares distintos conforme al Reglamento al Código Fiscal.

Los asientos en la contabilidad deben ser analíticos, y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realizan las operaciones correspondientes.

3. POR MORA EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

En el caso de infracciones relacionadas con mora u omisión en el pago de contribuciones, éstas se presentan cuando el contribuyente no presenta en tiempo su declaración correspondiente y la autoridad por ausencia de declaración y a través del examen de los estados financieros, o por visitas al mismo domicilio del contribuyente, y mediante los procedimientos de control, y fiscalización, a falta de autodeterminación de las obligaciones tributarias, la autoridad procede a determinar el monto de los créditos omitidos así como la sanción correspondiente.

C. LOS DELITOS FISCALES.

1. CONCEPTO DE DELITO FISCAL.

Dentro del ilícito fiscal se distinguen dos campos, la infracción fiscal, y el delito fiscal. Respecto del concepto de infracción fiscal, hemos visto en el punto 1. del segundo capítulo, su definición, por parte de Miguel Angel Garcia Domínguez y algunas de sus características; a continuación veremos el concepto de delito fiscal.

Por delito Fiscal se debe entender "cualquier conducta típica y culpable que viole la norma legal especial, expresamente al caso, y se produzca el efecto que la ley prohíbe, o bien se realice una conducta contraria a la que la ley ordena". (17)

Como podemos ver existe una diferencia de grado y no cualitativa, en relación con el ilícito fiscal denominado infracción, y además se advierte una diferencia en relación con la autoridad que determina la pena y aplica la sanción.

En el caso del Delito Fiscal, son aplicables las reglas generales del Código Fiscal de la Federación, Capítulo II titulado de los Delitos Fiscales en los cuales se encuentran

(17) MABARAK CERECEDO, DORICELA, op. cit., p. 75.

las disposiciones generales; considerándose a esta una ley penal especial, pero siendo aplicable de manera supletoria el Código Penal para toda la república en materia Federal, así como el Código de procedimientos penales Federal.

El Código Penal para el Distrito Federal al respecto señala lo siguiente:

Artículo 6.- "Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Quando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".

2. LOS SUJETOS DEL DELITO FISCAL.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala a los sujetos responsables del Delito Fiscal:

Artículo 95. "Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concerten su realización.
- II. Realicen la conducta o 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 para cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su ejecución.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

Esta responsabilidad implica manifestación de la voluntad por parte del sujeto activo del delito de ahí que los delitos fiscales sólo puedan ser cometidos e imputables a las personas físicas, mayores de edad y en plenitud de facultades mentales.

Tratándose de infracciones fiscales (administrativas) las personas morales o jurídicas y los menores de edad, así como los incapaces, se obligan y pueden cometer infracciones fiscales a través de sus representantes, obligando a los representantes a responder por las infracciones en que incurran.

El Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 11 señala respecto de las personas morales que estas pueden ser sancionadas por los delitos cometidos por sus

representantes bajo las siguientes características:

Artículo 11. "Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre, o bajo el amparo de la representación social, o en beneficio de ella, el juez podrá en los casos exclusivamente especificados por la ley decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública".

Sin embargo resulta claro que no son las personas morales sujeto activo del delito, por carecer del elemento voluntad que se traduce en una conducta, el cual es elemento esencial del delito.

El sujeto pasivo del delito se identifica con el ofendido, el que sufre directamente la acción, y sobre el que recaen los medios materiales mediante los cuales se lleva a cabo el delito o bien es el titular del derecho o del interés que se lesionó o se puso en peligro.

Para Franco Sodi el sujeto pasivo del delito es la persona titular del derecho violado, pudiendo tener ese carácter sólo: a) El hombre, b) Las personas morales, c) El

Estado, y d) En ciertos casos la colectividad". (18)

En el derecho penal fiscal el interés jurídico tutelado, es la facultad que tiene el fisco como representante de la comunidad de recibir el importe íntegro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño o menoscabo o perjuicio que se pueda causar por el incumplimiento de esos deberes de los obligados, de aquí se desprende que el sujeto pasivo del delito fiscal es la colectividad o el grupo social que se hubiera beneficiado directamente si el sujeto activo no hubiera infringido la ley". (19)

3. TIPIFICACION DE LOS DELITOS FISCALES.

Podemos afirmar que tipificación es la adecuación de una conducta concreta a la descripción que de ella hace la ley penal.

Castellanos Tena define a la tipicidad como el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en

(18) Citado por MABARAK CERECEDO, DORICELA, op. cit., p. 56.

(19) GIORGETTI, ARMANDO, La Evasión Tributaria, Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1967, p. 109.

en ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es en suma la acunación, o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa". (20)

De acuerdo con el artículo 14 Constitucional, para que una conducta pueda ser considerada delictiva, no basta que sea contraria a la ley, ya que es necesario que dicha conducta encuadre perfectamente dentro de la figura delictiva creada por la norma penal.

El artículo 14 Constitucional en su tercer párrafo expresa lo siguiente:

Artículo 14.- "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al caso de que se trate".

En síntesis, en los casos en que no haya tipo legal la conducta de la persona no puede configurar un delito.

(20) CASTELLANOS TENA, op. cit., p. 127.

CAPITULO III

FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.

A. FACULTADES DISCRECIONALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

1. FACULTADES ADMINISTRATIVAS.

El ejercicio de las facultades administrativas por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra enmarcado en diversas legislaciones que le dan fundamento a los actos administrativos por parte de dicha Secretaría, así tenemos los fundamentos Constitucionales, la Ley Orgánica de la Administración Pública, así como el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dentro de los actos administrativos que realiza dicha secretaría podemos encontrar actos reglados o vinculados a la ley, y actos administrativos discrecionales.

Respecto de los actos administrativos reglados Gabino Fraga señala: "Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan preestablecidos en ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar,

en forma que no dejan margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre las circunstancias del acto, decimos que nos hallamos frente a facultades o poderes totalmente reglados, o vinculados a la ley". (1)

Es entonces cuando el órgano administrativo se encuentra investido de poderes o facultades para llevar a cabo actos administrativos o para no realizarlos, para actuar en una forma o en otra forma, para obrar cuando lo crea necesario o para obrar de acuerdo a su leal saber y entender, para el mejor cumplimiento de los intereses colectivos que significan el motivo de su actuar por cuanto la ley le concede esas posibilidades en forma expresa o tácita entonces nos encontramos frente al ejercicio de facultades discrecionales.

García Oviedo señala al respecto: "La administración pública puede obrar de dos maneras, discrecionalmente o reglamentamente, obrar reglamentamente significa tener que ajustar su actuación al contenido de requisitos o límites dictados por una norma o precepto anterior, obrar discrecionalmente equivale a obrar libremente, si bien acomodando la conducta a un fin público específico". (2)

-
- (1) FRAGA, GABINO, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1948, p. 146.
- (2) Citado por la ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Editorial Bibliográfica Argentina, Argentina, 1976, p. 808.

La Secretaría de Hacienda realiza actos administrativos reglados o vinculados a la ley como son todos aquellos relacionados al control y fiscalización del contribuyente, así como actos de determinación, en los que se sujeta a la autoridad a un procedimiento previamente establecido en la ley. Así como actos discrecionales como en el caso de condonación de multas, artículo 74 del Código Fiscal Federal. Igualmente en el caso de las multas por infracción a las leyes fiscales en las que existe un mínimo y un máximo se encuentra la facultad discrecional para determinar el monto de las mismas. En relación con los delitos fiscales encontramos que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad hacendaria para sobreseer los juicios penales discrecionalmente antes de que el Ministerio Público formule conclusiones cuando sean cubiertos o garantizados los créditos que dieron origen a dichos procesos.

2. FACULTADES DE CONTROL AL CONTRIBUYENTE.

Los procedimientos preparatorios de control consisten según señala el licenciado Quintana Valtierra en "un conjunto de actos realizados por la administración pública tributaria con el fin de llevar a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales,

así como en el ejercicio de las actividades de los contribuyentes". (3)

Podemos citar dentro de los procedimientos de control por parte de las autoridades fiscales los siguientes.

- 1.- EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES.
- 2.- OBLIGACIONES DE PRESENTAR DECLARACIONES, AVISOS Y EXPEDIR CONSTANCIAS.
- 3.- LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE.
- 4.- REQUERIMIENTO DE EXHIBICION DE DOCUMENTOS ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES.
- 5.- LA VISITA DOMICILIARIA.
- 6.- LA REVISION DE DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.

1.- EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES.- El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación

(3) QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YÁREZ, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1991, p. 155.

para ciertos contribuyentes de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y señala que éste queda a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el Registro se asentarán los datos que los contribuyentes proporcionen, así como los que obtenga la propia dependencia.

A cada persona ya sea física o moral se le asignará una clave que corresponda a su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; por medio de ésta, la autoridad llevará un control sobre las actividades de tales contribuyentes.

Para la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes se presentará una solicitud en el formato que la propia Secretaría autorice, y en el cual se deberán asentar los siguientes datos:

- a) Nombre, denominación o razón social.
- b) Fecha de nacimiento del contribuyente o fecha de constitución de la sociedad mercantil.
- c) La nacionalidad del contribuyente.
- d) El domicilio.
- e) La actividad preponderante.

f) La clase de aviso o de información que presenta.

La inscripción se debe efectuar en la administración fiscal que corresponda al domicilio del contribuyente.

2.- OBLIGACION DE PRESENTAR AVISOS, DECLARACIONES Y EXPEDIR CONSTANCIAS.- El artículo 14 del Reglamento al Código Fiscal de la Federación establece cuáles son los avisos que deben presentar las personas físicas y morales que están obligadas a obtener su registro:

- I. El cambio de nombre o razón social o denominación.
- II. El cambio de domicilio fiscal.
- III. El alta, el aumento, la disminución, o la baja de obligaciones fiscales.
- IV. La liquidación o apertura de sucesión.
- V. La cancelación o suspensión en el Registro de contribuyentes.
- VI. El aviso de cambio de actividad preponderante.
- VII. El aviso de apertura o cierre de establecimientos

o locales utilizados para el desempeño de servicios.

La obligación de presentar declaraciones corre a cargo tanto de personas físicas como morales. Estas a través de su representante legal, se presentan de acuerdo a las fechas que determinan las leyes especiales.

3.- LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE.- Tal obligación se encuentra prevista en las diversas leyes tributarias, y para tal efecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 27 establece que se llevarán los sistemas de registro contables previstos en el Reglamento al Código fiscal.

4.- REQUERIMIENTO DE EXHIBICION DE DOCUMENTOS ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES.- El artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad hacendaria para requerir la exhibición de documentos, así como la contabilidad y demás relacionados, a efecto de comprobar el fiel cumplimiento de las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales.

5.- LA VISITA DOMICILIARIA.- En el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, así como el segundo párrafo del artículo 16 Constitucional faculta

a la autoridad hacendaria para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a efecto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías, con el objeto de determinar si han cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

6.- LA REVISION DE DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, faculta a los contribuyentes a presentar sus estados financieros a través de dictamen realizado por contador público autorizado por la autoridad fiscal; los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos salvo prueba en contrario. El artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de la autoridad fiscal para revisar los dictámenes que le han sido presentados.

El artículo 56 del mismo reglamento del Código Fiscal establece el ejercicio de la facultad de comprobación, al permitir a la autoridad para requerir al contribuyente o a través de terceros relacionados, o con responsables solidarios, informes y documentos para verificar los datos consignados en dicho dictamen.

3. FACULTADES DE VIGILANCIA A LOS CONTRIBUYENTES.

Para efectos del presente trabajo hemos designado como facultades de vigilancia a las facultades que tiene

la autoridad hacendaria de determinación y sanción que a continuación veremos.

En relación con la determinación el licenciado Raúl Lobato explica: "Ejercidas las facultades de comprobación, debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente". (4)

Cuando la autoridad hacendaria determina la obligación tributaria a cargo del contribuyente, y hace a un lado la auto determinación, se produce un acto administrativo de determinación. Este acto de determinación tiene el carácter de ejecutivo como los restantes actos emanados de la administración hacendaria.

El licenciado Rodríguez Lobato señala que dicho acto debe cumplir con ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste; entre los que tenemos:

"El artículo 16 constitucional señala cual es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general, y por lo tanto de la fiscal.

(4) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986, p. 229.

De este precepto se desprende la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto. Si la competencia deriva de un ordenamiento publicado jurisprudencialmente se ha sostenido que no es necesario precisarla y acreditarla en el documento en que consta el acto como si se debe hacer si la competencia deriva de un acuerdo interno de delegación de facultades que no se publica en el Diario Oficial de la Federación". (5)

a) CONSTAR POR ESCRITO.- Sólo si el acto consta por escrito se puede precisar su correcto alcance y determinar en cualquier tiempo sus términos exactos.

b) ESTAR FUNDADO.- La fundamentación consiste en que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso y que debe ser claramente expresada en el texto.

c) ESTAR MOTIVADO.- La motivación consiste en la expresión en el texto del documento del razonamiento que se formula la autoridad según el cual llegó a la conclusión de la situación concreta a la cual se dirige exactamente su hipótesis normativa en que apoya su acto.

d) ESTAR FIRMADO.- "La firma autógrafa de la

(5) Ibid, p. 229.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

autoridad en el documento en que consta el acto es para darle autenticidad y que procede de autoridad competente". (6)

Los efectos que produce dicho acto de determinación son dos: en uno se determina el monto de la obligación, así como sus accesorios (recargos y multa) y, dos, en base al acto emitido se faculta a la autoridad una vez vencidos los términos de ley, a iniciar en contra del contribuyente el procedimiento administrativo de ejecución a efecto de recuperar el crédito correspondiente.

B. EL USO Y ABUSO DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES.

1. FACULTADES DISCRECIONALES CONTEMPLADAS EN LA LEY.

Cuando la ley otorga al agente administrativo la facultad de decidir entre varias soluciones nos encontramos ante facultades discrecionales.

"Jurídicamente podemos decir que la discrecionalidad es un grado mayor o menor de competencia, que tienen los órganos administrativos para elegir entre varias soluciones igualmente legales, la que a su criterio sea más oportuna, correcta y eficaz para satisfacer concretamente el interés

(6) Ibid. p. 230.

público, que constituye el fin de su acción, competencia que será mayor o menor según sea mayor o menor la determinación de ese interés público concreto que el acto debe satisfacer".

(7)

En efecto la discrecionalidad está estrechamente ligada al principio constitucional de legalidad, toda vez que los actos administrativos, discrecionales también deben observar las normas legales de competencia, forma y realizar el acto según el fin que la ley persiga, así como la satisfacción de los intereses de la colectividad.

Humberto Quiroga Lavie, señala respecto de los actos discrecionales "Vale decir aquellos para cuya realización la constitución no ha establecido condiciones, recaudos o procedimientos, sino la respectiva atribución de competencia quedando a criterio de los órganos constitucionales. Estos actos son en sustancia no justiciables, habiéndose elaborado en torno a ellos la doctrina de las llamadas "cuestiones políticas"; sin embargo, el carácter discrecional del acto no debe impedir que los jueces verifiquen si los mismos han sido ejercidos en el marco de la competencia constitucional, porque de lo contrario no regiría, un Estado de Derecho,

(7) ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, op. cit., p. 812.

sino un régimen sujeto a la voluntad del gobernante". (8)

Así entonces respecto de los conceptos anteriores que la facultad discrecional también se encuentra sujeta a la verificación del juzgador, ya que la discrecionalidad no implica la absoluta libertad por parte del órgano administrativo respecto de sus actos, ya que estos deben realizarse dentro de los fines que la ley establece, del interés de la colectividad, y que además deben cumplir con los requisitos de legalidad como lo son la competencia y la forma.

2. SUJECION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La Secretaría de Hacienda como órgano del Poder Público encargado del cobro y aplicación de los impuestos y demás obligaciones de carácter fiscal, encuentra como limitante a su actuación las garantías individuales, como son la garantía de audiencia, y legalidad, establecidas por el artículo 14 Constitucional, la garantía de forma escrita y competencia, de fundamentación y motivación que consagra el artículo 16 constitucional, la garantía del artículo 23

(8) QUIROGA LAVIE, HUMBERTO, Derecho Constitucional, Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1984, p. 109.

mediante el principio constitucional "NON BIS IN IDEM". (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito), y la garantía de irretroactividad de la ley.

LA GARANTIA DE AUDIENCIA.- El artículo 14 constitucional consagra la garantía de audiencia cuando señala:

Artículo 14.- "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

A decir del doctor Gabino Fraga a moción del mismo en el amparo 8629 de 1940 promovido por la Compañía Industrial de Guadalajara contra la aplicación de la ley de patentes y marcas, afirmó: "Debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 Constitucional debe ser, no solamente obligando a las autoridades a que se sujeten a la ley, sino obligando al poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes, salvo en determinados casos de excepción que en la misma constitución se establecen (expropiación, y facultad económica coactiva) las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados en todos los casos administrativos. La idea de la Constitución es que

en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, tengan antes de la privación, la posibilidad de presentar las defensas adecuadas". (9)

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la autoridad administrativa para su determinación: En el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden un recurso o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, Vgr., recurso de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Asimismo el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció a partir de 1973 Jurisprudencia respecto de la previa audiencia, en el sentido de que la garantía de audiencia en materia fiscal no es necesario que sea previa, fundándose en que "el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto,

(9) Citado por DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 291.

que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado en el artículo 14 Constitucional, (apéndice del semanario judicial de la Federación, tesis de ejecutorias, 1917-1975 primera parte p. 62).

GARANTIA DE LEGALIDAD.- Este principio se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, así como de los municipios y Estados deben estar establecidas en ley.

Este precepto se ve reforzado en el artículo 14 constitucional al establecer:

Artículo 14.- "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Asimismo el artículo 16 constitucional determina

que la molestia que se haga a los particulares en su persona, familia, domicilio o papeles y posesiones debe apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Este artículo persigue asegurar que los actos de autoridad que afecten a los particulares, se realicen en la forma y condiciones previstas por la ley, reforzando así la garantía de legalidad.

GARANTIA DE FORMA ESCRITA, COMPETENCIA, FUNDAMENTO Y MOTIVACION.- La forma escrita es, la forma de garantizar la subsistencia del acto, y las consecuencias jurídicas que del acto resulten. Estas garantías se encuentran establecidas en la primera parte del artículo 16 constitucional que dice:

Artículo 16.- "Nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Entendiéndose a la competencia como la atribución de facultades que la ley le otorga a un órgano público.

En cuanto a la motivación el doctor Gabino Fraga indica que motivo del acto es "El antecedente que lo provoca, por lo que un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobado la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes

para provocar el acto reclamado". (10)

En efecto el artículo 16 constitucional al ordenar que todo mandamiento de autoridad competente además de constar por escrito debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento consagra dos garantías como lo señala la licenciada Lomeli Cerezo.

a) Una garantía formal, que consiste en la expresión de los motivos y fundamentos legales del acto en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, a fin de que esté en aptitud de combatirlos en caso de inconformidad, y

b) Una garantía material, que estriba en la existencia real de los motivos del acto y en vigencia y aplicabilidad de los preceptos legales invocados por la autoridad.

El principio del artículo 23 constitucional NON BIS IN IDEM, (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito). Se ha cuestionado sobre el alcance de este principio constitucional notoriamente de carácter penal al campo de

(10) Citado por LOMELI CEREZO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 72.

lo tributario, derivado del hecho de que en materia fiscal existen normas tributarias en base a las cuales un mismo hecho u omisión constituyen delitos e infracciones fiscales a la vez, tal es el caso de contrabando artículo 102 del Código Fiscal y el artículo 127 de la ley aduanera. Defraudación fiscal, artículo 108 y 81 del Código Fiscal, hacer uso ilegal de marbetes conforme a los artículos 86-A y 113 del Código Fiscal, así como otras conductas relacionadas con la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y otras obligaciones de carácter contable.

Estos hechos dan lugar a procedimientos sancionatorios diversos, uno de carácter judicial (delito fiscal) otro de carácter administrativo (infracción fiscal). Situación que de hecho está prevista en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 94 que señala:

Artículo 94.- "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas y las sanciones administrativas correspondientes, sin que para ello afecte al procedimiento penal".

Esta situación ha generado diversas opiniones como la del licenciado Manuel Rivera Silva quien sostiene: "un sólo acto sin merma ni alteración de su idiosincracia, puede

ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto social) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo). Estos aspectos son plenariamente diferentes, y su identificación no puede existir en ninguno de sus perfiles, resultando incontrovertible que la estimación sobre el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo, la duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que concurrente con el delito se puede presentar". (11)

Como podemos ver a decir del licenciado Manuel Rivera Silva, no existe identidad en el acto que lesiona una norma penal y una norma administrativa, ya que éste debe ser contemplado desde el punto de vista de la ley que se infringe con la conducta y como resultado ser juzgado por el delito y sancionado por la infracción, y por lo tanto no se viola el principio NON BIS IN IDEM, (nadie puede ser juzgado dos

(11) Citado por LOMELI CEREZO, MARGARITA, op. cit., p.p. 116, 117.

veces por el mismo delito).

Al respecto el licenciado Servando J. Garza señala lo siguiente: "El artículo 23 constitucional contiene un principio que atañe a la esencia del derecho que es la unicidad de la sentencia; se advierte que en estos procedimientos, judicial y administrativo existen a) dualidad de juicios, esto es el procedimiento que siguen los tribunales federales para aplicar la pena corporal, y el procedimiento administrativo que en el panorama actual de lo contencioso administrativo es ya un juicio que concluye con la resolución en que se establece el cobro del impuesto omitido, la aplicación de una sentencia típicamente represiva (multa) y la declaración de haberse cometido el delito consignado al Ministerio Público para la iniciación del juicio penal; b) Idéntica naturaleza de los juicios, en virtud de que el juicio que se sigue ante los tribunales Federales para la aplicación de la sanción corporal es evidentemente de naturaleza penal, y también el procedimiento administrativo es penal, en cuanto impone una multa que no tiende al cumplimiento de un derecho violado, sino exclusivamente a su sanción, de carácter represivo, típicamente penal, por la naturaleza de la consecuencia prevista por la ley para el caso de violación de la norma; c) Identidad de partes, a saber el mismo particular como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo sin que importe que en un caso aparezca como titular de la acción el Ministerio Público

y en el otro un organismo administrativo, puesto que ambos son órganos del Poder Ejecutivo, y el primero tiene su origen en la institución romana imperial del abogado del fisco;

d) Identidad de delitos; en apariencia, existe una dualidad en materia de delitos pero en realidad en uno y en otro casos la normatividad jurídica que se está violando es idéntica pues aunque es cierto que son dos acciones la administrativa, y la del Ministerio Público en ambas concurre identidad del supuesto jurídico que es el hecho u omisión ilícitos. Es verdad que hay una consecuencia que la ley prevé para el aspecto administrativo, que es una sanción pecuniaria y la consecuencia prevista por la norma penal, cuya consecuencia prevista por la norma penal, cuya sanción es corporal, pero esta diferencia es sólo de cualidad no de esencia, porque ambas acciones se identifican en que son represivas y tienen un idéntico supuesto jurídico". (12)

En el caso del delito y la contravención administrativa sólo existe una diferencia de grado en cuanto a su gravedad y ambas gozan de la misma naturaleza, y resulta absurdo que se considere un mismo hecho u omisión al mismo tiempo grave (delito) y como una violación menos grave o leve (infracción fiscal).

(12) Citado por LOMELI CERESO, MARGARITA, op. cit., p.p. 117, 118.

La multa como hemos visto tiene carácter represivo y no reparatorio del daño, igualmente en el delito fiscal la pena es represiva y es en razón de lesionar el bien jurídico tutelado por el derecho penal fiscal que es la facultad del fisco de recaudar los impuestos y el fiel cumplimiento de las disposiciones fiscales. En ambos casos existen procedimientos que tienen como fin sancionar al infractor y no restituir el derecho violado por lo que se viola el principio constitucional NON BIS IN IDEM, (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito), consagrado en el artículo 23 al sancionar doblemente por la misma conducta al infractor.

La licenciada Margarita Lomell Cerezo considera que "para evitar la violación del artículo 23 constitucional y el principio NON BIS IN IDEM, (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito), que consagra dicho precepto, en estricto derecho tendría que suprimirse la dualidad de procedimientos (administrativo y penal) a que nos referimos, para lo cual sería necesario que se optara por uno sólo de ellos; es decir, las transgresiones que actualmente constituyen a la vez delito e infracción administrativa, tendrían que configurarse o bien como delitos o exclusivamente como contravenciones, escogiéndose para darles el carácter delictual a aquellas que de acuerdo con la tradición jurídica y la conciencia social, se consideren verdaderamente graves y lesivas para los intereses de la colectividad, como el

contrabando y la falsificación de timbres, marbetes, etc. usados para acreditar el pago de prestaciones fiscales y tipificándose como infracciones administrativas, las que no responden en la realidad social a estas exigencias, tales como la defraudación fiscal el comercio clandestino, etc." (13)

Consideramos que la opinión de la licenciada Lomeli Cerezo es acertada, ya que sólo castigando como delito aquellas conductas realmente graves, se puede aspirar a la justicia fiscal y no dejando a la discrecionalidad de la autoridad fiscal el castigo por estas conductas como sucede actualmente.

GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.- Esta consiste en la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en perjuicio de persona alguna. El artículo 14 constitucional señala que:

Artículo 14.- "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

La retroactividad se da cuando se aplica una norma jurídica a actos o hechos que se producen o realizan anteriormente al momento en que entra en vigor la ley.

(13) LOMELI CEREZO, MARGARITA, op. cit., p.p. 125, 126.

En materia fiscal en ningún caso puede castigarse la violación a un precepto administrativo fiscal aplicando la ley expedida con posterioridad al hecho. Sin embargo si es aplicable el principio de derecho penal sobre retroactividad favorable al reo tratándose de sanciones fiscales.

3. LA QUERRELLA POR DELITOS FISCALES Y LA IMPOSICION DE SANCIONES POR INFRACCIONES FISCALES.

Hasta 1931 la autoridad investigadora Ministerio Público conocer de la comisión de un delito fiscal mediante denuncia, y estar en condiciones de iniciar la averiguación previa correspondiente. A partir de esa fecha y tratándose de algunos delitos fiscales en particular, este derecho sólo corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que mediante querrela se inicie la averiguación previa correspondiente.

El licenciado Miguel Angel García Domínguez afirma al respecto "Los delitos fiscales, deberían ser perseguibles de oficio como el robo o el fraude, porque si bien hay una víctima directa e inmediata que es el fisco, este no es sino el representante de la sociedad mexicana, que es la que en última instancia resulta dañada, afectada con el delito cometido por el evasor de obligaciones fiscales, puesto que teniendo

los delitos fiscales un contenido profundamente económico, su presencia origina que el Estado no pueda recaudar las sumas de dinero que conforme a las leyes le corresponde y que utilizaría para satisfacer a través de los gastos públicos, las necesidades sociales. Se opina que si los delitos fiscales se hacen delitos de querrela significa que la autoridad fiscal aun sin prodonérselo puede propiciar la desigualdad ante la ley, porque en estas condiciones el fisco determinará a su arbitrio cuando y contra quien querellarse, dejando de hacerlo en otros casos que aunque los conozca no presentará la querrela; la desigualdad es, manifiesta en estos casos. Además se dice que esta actitud es susceptible de prohijar la corrupción administrativa, puesto que el órgano público tiene posibilidad de querellarse o dejar de hacerlo en contra de un presunto responsable de la comisión de un delito fiscal, tornándose este deber jurídico en una facultad prácticamente discrecional, transformándose tal hecho en un delito político".

(14)

Al respecto la doctora Mabarak Cerecedo señala que:
"Desde el punto de vista económico el fisco persigue con la utilización de las normas penales fiscales una mayor y mejor recaudación tributaria, no le interesa tanto que se

(14) GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL A., Los Delitos Especiales Federales, Editorial Trillas, México, 1988, p. 38.

castigue al presunto responsable de la comisión del delito, sino que éste pague las prestaciones fiscales omitidas y por ello algunos piensan que es conveniente que la facultad de querellarse esté en manos de la autoridad fiscal, para que según las situaciones, y el momento a las posibilidades del infractor de la ley se apliquen medidas punitivas o se solicite su no aplicación, en caso de que ya se hubiere presentado querrela a través de una petición de no ejercicio de la acción penal o de sobreseimiento del juicio". (15) y opina que en un Estado de derecho es muy peligroso que los delitos fiscales estén apoyados fundamentalmente en objetivos políticos y económicos además de la discrecionalidad que se maneja principalmente la querrela en los delitos fiscales que requieren este requisito previo, pueden conducir a la práctica de verdaderas situaciones de corrupción entre los administradores tributarios por ello se cree que quizá regresando al sistema de los delitos fiscales perseguibles de oficio, se podrían alcanzar mejor los objetivos ejemplificantes que se persiguen y se evitarían las inconveniencias ya apuntadas, situación que es perfectamente válida, si en una recta interpretación se admite que el interés jurídicamente protegido en los delitos fiscales es el derecho que se tiene a la percepción de los ingresos públicos llamados

(15) MABARAK CERECEDO, DORICELA, Derecho Penal Fiscal, Editorial Lazcano Garza Editores, México, 1993, p. 131.

contribuciones, y de cuyo interés es titular el Estado y representante el fisco Federal". (16)

A continuación una serie de consideraciones respecto de la facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para calificar la conducta del contribuyente como delito o infracción fiscal.

En materia fiscal la autoridad hacendaria a través de los procedimientos de control y fiscalización, detecta las posibles irregularidades en que incurren los contribuyentes y es con estos procedimientos que la autoridad fiscal está en condición de sancionar la violación a las disposiciones fiscales. Regularmente la autoridad se limita a sancionar administrativamente a los contribuyentes a pesar de que dichas conductas constituyen al mismo tiempo un delito fiscal; como lo señala la doctora Mabarak, el interés del fisco no es que se castigue al infractor de la ley penal sino recuperar el crédito que se ha determinado a cargo del contribuyente. Al respecto es oportuno aclarar que la autoridad hacendaria al tener conocimiento de la comisión de un delito fiscal debe querrellarse ante el Ministerio Público Federal; sin embargo, lo hace de acuerdo a las condiciones específicas del contribuyente convirtiéndose esta facultad en una facultad

(16) Ibid, p. 131.

discrecional que le permite calificar de acuerdo a las condiciones económicas y sociales del contribuyente si la conducta realizada entra en el campo de lo administrativo o en el campo de lo penal e inclusive si así lo considera prudente castigar doblemente al infractor a través de la vía administrativa y penal.

Como hemos visto, la sanción administrativa y el delito fiscal sólo tienen una diferencia de grado y no cualitativa toda vez que la naturaleza de estas sanciones (la penal y la administrativa) es represiva y no reparatoria del daño existiendo para tal efecto en el ámbito administrativo los recargos por concepto de indemnización y en materia penal la reparación del daño, que es exigible independientemente de la aplicación de una pena, de lo que se desprende que el objetivo de la sanción administrativa y penal no es reparar el daño que se cause al fisco Federal, sino la aplicación de una pena ejemplar para los demás sujetos que se encuentren en la misma condición.

En materia penal fiscal el interés es la recuperación del crédito y no el castigo al infractor de la norma penal como lo consigna el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en el tercer párrafo de la fracción segunda.

Artículo 92.-

"I. . . .

"II. . . .

"III. 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 paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y 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 efecto respecto de las personas a que la misma se refiere".

Como podemos observar el sobreseimiento a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una facultad discrecional de la misma autoridad hacendaria y es aplicable a todos los delitos de carácter económico, actitud que no es acorde con los principios del derecho penal que pugnan por la seguridad social a través de la pena como forma de intimidación a los demás sujetos y la readaptación social del delincuente.

El artículo 92 fracción segunda señala:

Artículo 92.-

"I. . . .

"II. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"I. . . .

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

Este artículo nos señala un requisito para proceder penalmente por los delitos de contrabando específico, artículo 102 y apoderamiento, daño o destrucción de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, que es la declaratoria de perjuicio; ambos delitos son perseguibles de oficio.

Como podemos ver la declaratoria de perjuicio en términos del artículo 2109 del Código Civil para el Distrito Federal se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación; de tal definición se desprende que la declaratoria de perjuicio no es equiparable a la querrela ni es un requisito de procedibilidad sino un obstáculo procesal.

La querrela se define como: "Un derecho de tipo meramente subjetivo que pertenece a la persona ofendida por el delito, y que al salir de su esfera interna se convierte en una manifestación del acto volitivo en uso de la libertad". (17) es decir una facultad que tiene el particular ofendido

(17) MARTINEZ PINEDA, ANGEL, Estructura y Valoración de la Acción Penal, Editorial Azteca, México, 1968, p. 61.

de solicitar o no el ejercicio de la acción penal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto señala:

"Contrabando, manifestación de perjuicio al fisco, naturaleza y formalidades. El acto por el cual la Secretaría de Hacienda manifiesta que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, no es un requisito de procedibilidad, sino un obstáculo procesal cuya existencia únicamente suspende el procedimiento, pero no impide su persecución si es salvada o subsanada la causa que lo constituye. Y en estas condiciones no puede equipararse a la querrela, la que sí es un requisito de procedibilidad. Por lo tanto, no gozando la manifestación de perjuicio de la misma naturaleza que la querrela, no le son aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 118 y 119 del Código de Procedimientos Penales Federal, en cuanto a las formalidades para su validez".
(18)

De los conceptos antes citados se desprende que para los delitos de carácter económico y aun para los de carácter no económico como es el caso del delito de apoderamiento, daño o destrucción de mercancías que se encuentren en recinto fiscalizado, la facultad discrecional por parte de la autoridad hacendaria al otorgar el perdón como si se tratara de delitos de querrela, y al tener la

(18) Citado por MABARAK CERECEDO, DORICELA, op. cit., p. 137.

facultad de no presentar la declaratoria de perjuicio aunque se trate de delitos perseguibles de oficio; resulta antijurídico que en estos delitos proceda el sobreseimiento solicitado por la Secretaría de Hacienda como se consigna en el artículo 92 fracción III Tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de los delitos de querrela consideramos acertada la postura del licenciado Miguel Ángel García Domínguez y la doctora Mabarak Cerecedo, que indican que igualmente se maneja como una facultad discrecional para solicitar el ejercicio de la acción penal como medida de presión para satisfacer los créditos fiscales a cargo del contribuyente.

A este respecto consideramos que el fisco no debe tener la facultad discrecional de presentar o no querrela en virtud de que propicia un trato desigual a los contribuyentes, o la facultad de calificar una misma conducta como una falta grave (delito fiscal) o como una falta leve (infracción fiscal), y determinar libremente si presenta o no querrela; asimismo consideramos que la facultad de la autoridad fiscal para solicitar el sobreseimiento de manera discrecional aun tratándose de delitos tan graves como el contrabando específico y el apoderamiento de mercancías en recinto fiscal no contribuye a los fines del derecho penal; ya que se deberían considerar a todos los delitos fiscales perseguibles de oficio, ajustándose

los tipos legales a nuevos lineamientos que castiguen la conducta como medida ejemplar y que la acción penal deje de ser un recurso fiscal para la recuperación de créditos, ya que para tal efecto existen los procedimientos administrativos coactivos debidamente establecidos, así se acabaría con la duplicidad de procedimientos uno administrativo con la imposición de multas, y otro judicial con la persecución del responsable del delito fiscal, así como posibles actividades corruptas por parte de los agentes de la autoridad fiscal al otorgar beneficios especiales retribuciones como pueden ser el no querellarse ante el Ministerio Público Federal y sólo imponer una multa administrativa. Se debe promover una seguridad jurídica entre los contribuyentes que les permita conocer el alcance y consecuencias jurídicas de sus actos, así como promover medidas ejemplares con el castigo de delitos tan graves como el contrabando que son regularmente tratados como una simple infracción fiscal por el Código Fiscal de la Federación, hecho que fomenta la evasión fiscal.

C. LA SEMEJANZA DE LA DESCRIPCION DE INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES.

1. NECESIDAD DE QUE EN LA LEY SE ESTABLEZCA EL PROCEDIMIENTO PARA FIJAR SANCIONES POR INFRACCIONES FISCALES.

Como hemos podido ver, tratándose de la facultad de

querellarse y solicitar el sobreseimiento del proceso penal existe una facultad discrecional para decidir en qué momento proceder en contra del contribuyente, con la problemática que hemos planteado, igualmente en el caso de infracciones fiscales podemos observar la presencia de la facultad discrecional de la autoridad para determinar tratándose de algunas infracciones fiscales un mínimo y un máximo de la multa, la cual queda al arbitrio de la autoridad fiscal.

Para el licenciado Luis Martínez López, "la facultad que tienen las autoridades fiscales para señalar el monto de las multas, dentro de un mínimo y un máximo que señala la ley, tiene su fundamento en el interés público, y en esa consideración las multas, pueden tener efecto de índole moral y social, independientemente de su fin punitivo". (19)

Sin embargo, consideramos al respecto, que los tipos legales que señalan un mínimo y un máximo para el monto de las multas es impreciso y que para tal efecto los artículos 14 y 16 constitucional obligan a las autoridades a fundar sus resoluciones y expresar los motivos que tuvieron para dictarlos y la ley que estime violada con precisión.

(19) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, S. A., México, 1979, p. 105.

Un factor que debe advertir la autoridad para determinar la levedad o gravedad de la infracción son las condiciones del causante así como la importancia de la infracción; situaciones de carácter subjetivo que obligan al contribuyente a solicitar la anulación de dichas resoluciones que imponen una multa. El licenciado Martínez López cita un fallo del Tribunal Fiscal: "Es indispensable advertir que el poder de libre apreciación que la ley o reglamento dejan al agente público no debe ser arbitrario, sino que debe tener un límite inspirado en el interés general, que reclama que las multas no sean desproporcionadas en relación con la gravedad de la falta y la posición económica del infractor para cuyo efecto es indispensable la apreciación de la situación de hecho en que aquel se encuentre". (20)

Como podemos apreciar del fallo anterior no existe un procedimiento debidamente reglamentado para determinar el monto de las multas y si una serie de consideraciones que sin lugar a dudas son subjetivas, como la situación económica del contribuyente, ya que ésta no se puede determinar por el tamaño de una empresa ni por el número de sus trabajadores, situaciones que quedan a la libre apreciación del agente de la autoridad fiscal, así como la gravedad o levedad de la infracción.

(20) Citado por MARTINEZ LOPEZ LUIS, op. cit., p. 106.

En el caso de las infracciones graves, éstas pueden considerarse así cuando existen pruebas que determinen la intención maliciosa del contribuyente de evadir sus obligaciones fiscales, y leves las que no revelan la intención de lesionar los derechos e intereses del fisco, y que se cometen por violación de formalidades generalmente desconocidas.

Si estas consideraciones respecto de la gravedad y la levedad son acertadas; más acertado sería tipificar en el catálogo de infracciones los supuestos jurídicos con precisión no dando margen a la discrecionalidad, o tipificar el procedimiento y las consideraciones de derecho para la imposición de multas entre un mínimo y un máximo, para alcanzar una verdadera administración de justicia en materia fiscal.

2. TRATAR DE QUE LOS DELITOS FISCALES SE CONCRETICEN A UN TIPO DETERMINADO.

En materia de delitos fiscales y de infracciones fiscales hemos podido advertir la necesidad de que exista un tipo legal que determine en realidad en qué momento la conducta del contribuyente constituye un delito o una infracción, ya que con una sola acción y omisión se pueden cometer dos violaciones, una de carácter delictual, y otra de carácter contravencional, lo que propicia que el contribuyente pueda ser doblemente sancionado por un mismo acto u omisión, y

más aun esta facultad discrecional por parte de la autoridad fiscal se ha convertido en una medida de presión para que el contribuyente bajo la amenaza de la posibilidad de perder su libertad, cubra los créditos determinados a su cargo, que es el fin que persigue la autoridad fiscal mediante el uso del ejercicio de la acción penal.

La creación de un tipo legal que en realidad castigue las conductas antisociales, y la creación de un tipo legal que castigue las conductas que no sean graves mediante sanción administrativa, así como la pérdida de la facultad discrecional por parte de la autoridad fiscal para calificar en qué momento una conducta es delito, y en qué momento esa misma conducta es infracción, crearía un verdadero sistema de seguridad jurídica fiscal, así como la facultad de solicitar el sobreseimiento, y otorgamiento de perdón del ofendido, y permitir que la autoridad judicial cumpla con los objetivos para lo cual fue creado el derecho penal; de lo anteriormente expuesto podemos obtener las siguientes conclusiones:

1o. Que aquellas conductas que se consideren verdaderamente graves sean tipificadas como delitos únicamente.

2o. Que aquellas conductas que sean consideradas leves sean tipificadas como infracciones administrativas únicamente.

30. Que todos los delitos fiscales sean considerados de oficio y en consecuencia:

40. Que la única facultad de la autoridad hacendaria sea para hacer denuncia y declaratoria de perjuicio ante el Ministerio Público, para que éste ejercite acción penal; así como para coadyuvar con el mismo y determinar los impuestos omitidos y asegurar precautoriamente su pago y hacerlos efectivos.

50. Que se tipifiquen las infracciones que consideran un mínimo y un máximo del monto de la sanción con absoluta precisión, que no den lugar a la facultad discrecional del agente fiscal para aplicar su criterio en cuanto a la gravedad o levedad de la infracción, estado económico del contribuyente, así como el interés público prevaleciente; apreciaciones todas ellas de carácter subjetivo.

60. Como consecuencia de las apreciaciones anteriores se erradicaría la duplicidad de procedimientos uno judicial, otro administrativo.

70. Se evitaría el supuesto de sentencias o resoluciones encontradas o en sentidos diversos.

80. La recuperación de los créditos que es el

interés del fisco, se seguiría realizando a través de los procedimientos económico-coactivos establecidos en el Código Fiscal de la Federación sin sufrir perjuicio alguno.

9o. El contribuyente tendría la certeza de los alcances jurídicos de sus actos.

10o. Se combatiría la evasión al castigar conductas graves como el contrabando, lavado de dinero, etc. mediante los fines que el derecho penal propone, y no los que el derecho administrativo fiscal pretende. En conclusión estaríamos en aptitud de alcanzar una verdadera justicia administrativa fiscal.

3. EJEMPLOS DE INFRACCIONES Y DELITOS CUYO TIPO ES EL MISMO.

El delito de contrabando se encuentra tipificado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 102 de la siguiente manera:

Artículo 102.- "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

I. "Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

II. "Sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. "De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres del resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello".

El artículo 103 señala que:

Artículo 103.- "Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

I. "Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. "Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. "No se justifiquen los faltantes o sobrantes mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte respecto de los consignados en los manifiestos o guías de carga.

IV. "Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. "Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura, a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. "Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación de tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. "Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. "No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para el tráfico de cabotaje.

IX. "Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional".

El artículo 127 de la ley aduanera señala:

Artículo 127.- "Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en cualquiera de los casos siguientes:

I. "Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse:

II. "Sin permiso de la autoridad competente o sin cumplir otros requisitos o regulaciones, no arancelarias, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora, fauna, de sanidad fitopecuaria o los relativos a normas, etiquetas o compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación.

III. "Cuando su importación o exportación esté prohibida.

IV. "Si no se justifican los faltantes en los términos del artículo 39, o:

V. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si estos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

También comete infracciones relacionadas con la importación o exportación quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del territorio nacional en él; cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello".

Como se puede apreciar de la lectura de los artículos anteriores el delito de contrabando se encuentra tipificado por el artículo 102 y 103 del Código Fiscal de la Federación, asimismo esta misma conducta se encuentra tipificada como infracción prevista por la ley aduanera en su artículo 127.

El delito de defraudación fiscal se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación señalando:

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

Igualmente el artículo 109 señala:

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

I. "Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

II. "Omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado.

V. "Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente".

El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación contempla este mismo hecho como infracción al señalar:

Artículo 81.- "Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias incompletas o con errores.

I. "No presentar las declaraciones, solicitudes o avisos que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales.

II. "Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletas o con errores.

IV. "No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales, los pagos provisionales de una contribución.

V. "Presentar declaraciones o solicitudes que sin derecho den lugar a una devolución o compensación".

En el caso del delito de uso ilegal de marbetes, tipificado por el artículo 113 del mismo Código, que señala:

Artículo 113.- Párrafo segundo, "Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello".

Al respecto el artículo 86-A nos señala:

Artículo 86-A.- "Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas:

Impuesto especial sobre producción y servicios, los siguientes:

II. "Hacer cualquier uso diferente de los marbetes al de adherirlos a los envases que contengan bebidas alcohólicas".

Como podemos ver se sancionará hecho de hacer un uso diverso al que están destinados, como puede ser una enajenación; habiendo identidad en las conductas antes descritas.

Asimismo existe el caso de los delitos relacionados

con la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes.

Artículo 110.- "Se impondrá sanción de tres a cuatro meses a tres años de prisión a quien:

I. "Omita solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, o la de un tercero por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo.

II. "No rinda al citado registro los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

III. "Use más de una clave del registro federal de contribuyentes".

Asimismo estas conductas se consideran infracciones por el artículo 79 del Código Fiscal que señala:

Artículo 79.- "Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

I. "No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello.

II. "No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero, cuando legalmente se está obligado a ello.

III. "No presentar los avisos al registro.

IV. "No citar la clave del registro o no utilizar el Código de barras que la contenga, cuando éste sea obligatorio; o no utilizar, o utilizar alguna que no le haya sido asignada por la autoridad fiscal".

En el caso de delitos relacionados con la obligación de llevar contabilidad se observa lo siguiente en el artículo 111.

Artículo 111.- "Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

II. "Registre sus operaciones contables fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. "Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar".

Al respecto el artículo 83 tipifica estas mismas conductas como infracciones en el artículo 83 de la siguiente manera:

Artículo 83.- "Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación las siguientes.

III. "Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este código o de otras leyes señalan;

IV. "No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

VI. "No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establecen las disposiciones fiscales".

Como podemos observar se trata de las mismas conductas con una sanción diversa, es decir una penal, y otra administrativa, que incluye a la gran mayoría de los delitos e infracción es catalogada en el Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La administración pública es la actividad que realiza el Estado a través de sus órganos estatales, para satisfacer las necesidades públicas.

SEGUNDA.- La administración pública puede entenderse desde dos puntos de vista, uno material, el otro formal. Desde el punto de vista formal se entiende a la administración pública como el conjunto de órganos del Estado que tienen a su cargo atender las necesidades pública, organizadas en servicios administrativos generales, o en forma de servicios públicos, que la constitución y diversas leyes le señalan. Desde el punto de vista material u objetivo, la administración pública es la actividad de los organismos públicos de administrar los asuntos públicos, considerado en sus problemas de gestión y existencia, así como en su relación con los particulares.

TERCERA.- El titular del Poder Ejecutivo es el Presidente de la República, el cual goza de la facultad de iniciar leyes, de promulgar y ejecutar dichas leyes, de expedir reglamentos, de realizar nombramientos y remociones, de conceder indultos, de dirigir las fuerzas armadas del país, así como la política exterior e imponer tributos en materia de comercio exterior.

CUARTA.- La administración pública Federal se encuentra dividida en órganos centralizados y paraestatales.

QUINTA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es un órgano centralizado de la administración pública federal, está encargado de la administración fiscal del país, y tiene su fundamento en el artículo 90 de la Constitución y en la Ley Orgánica de la Administración Pública.

SEXTA.- El fisco es el Estado considerado como titular de la Hacienda pública, con derecho a exigir el cumplimiento de la prestaciones existentes a su favor.

SEPTIMA.- Hacienda pública, son el conjunto de bienes y derechos pertenecientes al Estado que se traducen en una política económica de ingresos y egresos tanto del gobierno federal, como local y estatal.

OCTAVA.- La infracción se puede entender como sinónimo de ilícito y al ilícito como la violación de una norma jurídica.

NOVENA.- Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.

DECIMA.- Tanto la multa como la pena son sanciones y ambas gozan de la misma naturaleza, es decir tienen el mismo carácter de castigo, son eminentemente represivas e intimidatorias.

DECIMOPRIMERA.- Por delito fiscal se debe entender cualquier conducta típicamente antijurídica y culpable que viole la norma legal especial imputable a un hombre.

DECIMOSEGUNDA.- La autoridad hacendaria puede realizar actos administrativos discrecionales atendiendo el interés público, y siempre y cuando esté expresado en la ley.

DECIMOTERCERA.- La autoridad hacendaria puede querrellarse o no, al tener conocimiento de la conducta que infringe la ley realizada por el contribuyente, y convirtiéndose en una facultad discrecional de la misma.

DECIMOCUARTA.- Por lo tanto se convierte en una facultad discrecional para solicitar el ejercicio de la acción penal como medida de presión al contribuyente, para satisfacer los créditos fiscales y no para castigar la conducta.

DECIMOQUINTA.- La autoridad hacendaria en base a su facultad discrecional de solicitar o no el ejercicio

de la acción penal, califica libremente la conducta del contribuyente como infracción o como delito; es decir puede considerar a la misma conducta como una falta leve (infracción) o como una falta grave (delito).

DECIMOSEXTA.- Por lo tanto consideramos oportuno que sólo aquellas conductas que sean consideradas graves sean tipificadas como delitos, y que aquellas conductas que sean consideradas leves sean tipificadas como infracción.

DECIMOSEPTIMA.- Que todos los delitos fiscales sean perseguibles de oficio, y en consecuencia:

DECIMOCTAVA.- Que la única facultad de la autoridad hacendaria sea para hacer denuncia y declaratoria de perjuicio ante el ministerio público para que éste ejercite acción penal. Así como para coadyuvar con el mismo y determinar los impuestos omitidos y asegurar precautoriamente su pago y hacerlos efectivos.

DECIMONOVENA.- Que se tipifiquen las infracciones que consideran un mínimo y un máximo del monto de la sanción con absoluta precisión que no den lugar a la facultad discrecional del agente fiscal para aplicar su criterio en cuanto a la gravedad o levedad de la infracción, Estado económico del contribuyente, así como el interés público

prevaleciente, apreciaciones todas ellas de carácter subjetivo.

VIGESIMA.- Como consecuencia de las apreciaciones anteriores se evitaría la duplicidad de procedimientos, uno judicial el otro administrativo.

VIGESIMOPRIMERA.- La recuperación de los créditos que es el interés del fisco, se seguiría realizando a través de los procedimientos económico-coactivos establecidos en el Código Fiscal de la Federación sin sufrir perjuicio alguno.

VIGESIMOSEGUNDA.- El contribuyente tendría la certeza de los alcances jurídicos de sus actos. Se combatiría la evasión al castigar conductas tan graves como el contrabando, el lavado de dinero, etc. mediante los fines que el derecho penal propone, y no los que el derecho administrativo fiscal pretende. En conclusión estaríamos en aptitud de alcanzar una verdadera justicia fiscal.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- CALZADA PADRON FELICIANO, Derecho Constitucional, 1a. Edición, Editorial Harla, México, 1990.
- 2.- CANASI JOSE, Derecho Administrativo, Reimpresión, Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina 1981.
- 3.- CASTELLANOS TENA FERNANDO, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 8a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1974.
- 4.- DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO, Derecho Financiero Mexicano, 9a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1979.
- 5.- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Editorial Bibliográfica Argentina, Argentina, 1976.
- 6.- FLORES ZAVALA ERNESTO, Finanzas Públicas Mexicanas, 25a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1984.
- 7.- FRAGA GABINO, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1948.
- 8.- FRAGA GABINO, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1990.
- 9.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL, Derecho Fiscal Penal, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- 10.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL, Los Delitos Especiales Federales, Editorial Trillas, México, 1988.
- 11.- GARCIA MAYNEZ EDUARDO, Introducción al Estudio del Derecho, 45a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1993.
- 12.- GIORGETTI ARMANDO, La Evasión Tributaria, Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1967.

- 13.- LOMELI CEREZO MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1979.
- 14.- MABARAK CERECEDO DORICELA, Derecho Penal Fiscal, 1a. Edición, Editorial Lazcano Garza Editores, Monterrey, México, 1993.
- 15.- MARTINEZ LÓPEZ LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, 4a. Edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979.
- 16.- MARTINEZ MORALES RAFAEL I., Derecho Administrativo I, Editorial Harla, México, 1991.
- 17.- MARTINEZ PINEDA ANGEL, Estructura y Valoración de la Acción Penal, Editorial Azteca, México 1968.
- 18.- PEREZ DE LEON ENRIQUE, Notas de Derecho Constitucional Administrativo, 9a. Edición, México, 1989.
- 19.- QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YANEZ, Derecho Tributario Mexicano, 2a. Reimpresión, Editorial Trillas, México, 1991.
- 20.- QUIROGA LAVIE HUMBERTO, Derecho Constitucional, Editorial de Palma, 1a. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1984.
- 21.- RODRIGUEZ LOBATO RAUL, Derecho Fiscal, 2a. Edición, Editorial Harla, México, 1986.
- 22.- SANCHEZ PINA, Nociones de Derecho Fiscal, 5a. Edición, Editorial Pac, México, 1991.
- 23.- SERRA ROJAS ANDRES, Derecho Administrativo, Tomo I, 26a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1992.
- 24.- TENA RAMIREZ FELIPE, Derecho Constitucional Mexicano, 24a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1989.

LEGISLACION CONSULTADA.

- 1.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, México, 1995.
- 2.- CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, Editorial Porrúa, México, 1995.
- 3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editorial Porrúa, México, 1995.
- 4.- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, México, 1995.
- 5.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Trillas, México, 1995.
- 6.- LEY ADUANERA, Editorial Porrúa, 1995.
- 7.- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, Editorial Porrúa, 1995.
- 8.- REGLAMENTO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editorial Porrúa, 1995.
- 9.- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1993.
- 10.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, México, 1995.
- 11.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editorial Porrúa, México, 1995.