

00721  
283



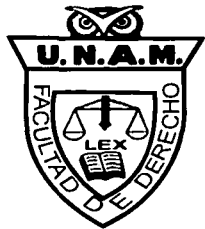
# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS



**"POLITICAS PUBLICAS EN TORNO AL DELITO  
DE DEFRAUDACION FISCAL"**

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADA EN DERECHO  
P R E S E N T A  
NACIRA ABRIL FORTUNATT SERAFIN



ASESOR: LIC. HUGO CARRASCO IRIARTE

CIUDAD UNIVERSITARIA

2003

TESIS CON  
FALLA DE COPY N

a



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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

# PAGINACIÓN

# DISCONTINUA



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 11 de agosto de 2003.

Autorizo a la Dirección General de Estudios de la U.N.A.M. a diligenciar en formato electrónico e imprimir el Comprobante de m. trabajo recepcional  
 NOMBRE: Fortunatt Serafín  
 NACIA: Abril  
 FECHA: 08- Diciembre - 2003  
 FIRMA: *[Firma]*

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **FORTUNATT SERAFÍN NACIRA ABRIL**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"POLÍTICAS PÚBLICAS EN TORNO AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará a la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"  
Director.



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL  
LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

b

**A Dios, por permitirme llegar a este momento.**

**A mi padres, por haberme dado la vida, su amor, confianza, apoyo, seguridad sacrificio, pero sobretodo por haber creído en mi.**

**Al Lic. Hugo Carrasco, por ser la primera persona en otorgarme la oportunidad de desenvolverme profesionalmente; por sus enseñanzas, apoyo y cariño.**

**A Arturo Israel Pérez Delgado, por su amor, apoyo y comprensión a lo largo de mi carrera.**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## CONTENIDO



### INTRODUCCIÓN

## CAPÍTULO PRIMERO. LA IMPORTANCIA DEL TRIBUTO EN EL DEVENIR HISTÓRICO

1.1	Antecedentes de los impuestos en la edad media.....	1
1.2	El tributo en el imperio azteca.....	7
1.3	Las cargas impositivas en la colonia.....	13
1.4	Antecedentes de nuestro sistema jurídico tributario.....	24
1.5	Teorías que fundamentan la percepción de los tributos.....	25
1.6	Aspectos fiscales en la Constitución Mexicana.....	33

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LA IMPORTANCIA DE LA FUNCIÓN INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA

2.1	Funciones del Ministerio Público.....	43
2.2	Función investigadora del Ministerio Público en la averiguación previa.....	47
2.3	Garantías del inculpado en la averiguación previa.....	52
a)	La libertad provisional bajo caución entratándose de delitos fiscales....	61
2.4	Las garantías del gobernado en materia tributaria.....	69
a)	Audiencia.....	70

b)	Legalidad, equidad y proporcionalidad.....	77
2.5	Resoluciones del Ministerio Público que ponen fin a la averiguación previa.....	87
a)	Ejercicio de la acción penal.....	88
b)	No ejercicio de la acción penal.....	89

### **CAPÍTULO TERCERO**

#### **EL DERECHO PENAL FISCAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

3.1	Concepto de derecho fiscal.....	93
3.2	Concepto de derecho penal fiscal.....	96
3.3	Bienes jurídicos protegidos por las normas penales fiscales.....	100
3.4	Delitos equiparables a la defraudación fiscal.....	106
3.5	El delito de defraudación fiscal (tipo).....	108
3.6	Elementos objetivos del tipo "defraudación fiscal".....	119
3.7	Elementos subjetivos del delito de "defraudación fiscal".....	121
3.8	La necesaria querrela del fisco ante el Ministerio Público por el posible delito de defraudación fiscal.....	123
3.9	Argumentos a favor y en contra de la criminalización de los ilícitos fiscales.....	127
3.10	Eficacia de la pena privativa de la libertad a las personas que cometen el delito de defraudación fiscal.....	128
3.11	Crítica.....	131



## **CAPÍTULO CUARTO**

### **POLÍTICAS PUNITIVAS EN RELACIÓN AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

4.1	Incremento de las sanciones pecuniarias y privativas de la libertad.....	133
4.2	El aprovechamiento adecuado del erario por parte de los servidores públicos.....	138
4.3	Incremento de las sanciones a los funcionarios públicos corruptos.....	139
4.4	El fortalecimiento e independencia de la Auditoria Superior de la Federación.....	149
4.5	La determinación justa de los impuestos a efecto de contar con mayores contribuyentes.....	153
4.6	La educación fiscal y solidaria desde la educación básica.....	157
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>159</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>		<b>166</b>

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## **INTRODUCCIÓN**

El problema de la evasión fiscal, día con día cobra más importancia, por lo que es necesario tratar el tema de los Delitos Fiscales, ya que existe una gran diversidad de éste tipo de ilícitos, cuya comisión acarrea un pérdida al Fisco Federal. Dichos delitos los encontramos reglamentados dentro del Código Fiscal de la Federación.

Uno de los delitos fiscales más importantes, a mi consideración, es el delito de "Defraudación Fiscal", el cual consiste entre otras conductas, la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, etc., todo con la finalidad de evitar el pago de las contribuciones que por ley le correspondan a un causante.

Asimismo es importante la función que desarrolla el Ministerio Público Federal en la investigación durante la averiguación previa en la comisión del delito de defraudación fiscal, una vez realizada la querrela por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Es por ello que a lo largo del presente trabajo se trata el tema del delito de defraudación fiscal, para conocer como se comete el mismo, cuales son sus elementos tanto objetivos como subjetivos del delito, el proceso penal por el que tienen que pasar los defraudadores y las penas que se imponen a los mismos.

De igual manera, se tratan las políticas punitivas en relación al delito de defraudación fiscal y se propone una determinación justa de los impuesto a efecto de poder contar con un mayor número de contribuyentes, así como contar con una nueva política educacional con la que se inculque a los niños que por el esfuerzo realizado para pagar sus contribuciones tendrá como reciprocidad la exigencia hacia los servidores públicos del buen uso que se le de al erario; y de esta manera poder cumplir con nuestra obligación como mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, tal y como lo señala nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

---

**CAPÍTULO PRIMERO.**

**LA IMPORTANCIA DEL TRIBUTO EN EL DEVENIR  
HISTÓRICO**

---

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **CAPÍTULO PRIMERO. LA IMPORTANCIA DEL TRIBUTO EN EL DEVENIR HISTÓRICO**

### **1.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA**

Los primeros caracteres de los impuestos en la edad media eran los siguientes: anárquicos, arbitrarios e injustos, llegando al grado de calificarse de infamantes e inhumanos. A pesar de ello, se pueden encontrar en ésta etapa antecedentes de los sistemas fiscales actuales, ya que muchas de nuestras modernas contribuciones tuvieron su génesis en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales en la edad media; obviamente que con las variantes que se le han impreso en los nuevos tiempos, debido principalmente al creciente número de necesidades, así como la incorporación de los avances técnicos del derecho fiscal y financiero.

Por tanto, el análisis del sistema tributario de la edad media, será de suma utilidad para comprender los orígenes de contribuciones que hasta la fecha tienen vigencia.

En la época que se estudia, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones para con su protector, consistentes en la prestación de servicios personales, y otra de naturaleza económica, la cual se podía cubrir en numerario y también en especie.

Los servicios personales podían consistir en la prestación del servicio militar, la cual se fue restringiendo al paso de los años, pues ya en el siglo XVIII la obligación solo requería que los vasallos acompañaran al señor a los límites de determinada región no muy lejana y por un periodo de tiempo no mayor de cuarenta días. Otra de las obligaciones consistía en permanecer de guardia en el castillo del señor y de alojar en su propia casa a visitantes del mismo, obligación que fue disminuyendo al igual que aconteció con la anterior con el paso de los años, reglamentándose incluso, el número de visitantes que recibiría al año y el número de veces a que se obligaba.

Otra obligación a cargo del vasallo, era dar consejo al señor sobre los asuntos respecto de los cuales se le cuestionara, debiendo concurrir al número de audiencias a que se convocara, aunque al igual que con las otras obligaciones, con el paso de los años se fueron atenuando, llegándose a reglamentar tres audiencias por año, mismas que se celebraban en Pascual, Pentecostés y Noche Buena.

Otra clase de servicio personal que prestaban los vasallos al señor feudal consistía en cultivar las tierras de éste por algunos días de la semana, o en su caso, almacenar las mieses del señor. Esta clase de servicios no solo requerían del esfuerzo personal del siervo, sino de la utilización de animales y aperos.

Con el transcurrir de los años, los servicios de índole personal se fueron sustituyendo por retribuciones en especie o en numerario, dando lugar a los impuestos.

Los impuestos que se pagaban en la Edad Media en especie consistían en participaciones en productos de la tierra, por lo que el señor obtenía gavillas de trigo, avena, heno, parte de vendimias, gallinas, etc.

Por otro lado, los labriegos, estaban obligados a cocer su pan en los hornos del señor, a moler su trigo en el molino del mismo y a pisar sus uvas en un sitio de éste, por cuyo concepto debían pagar cierta cantidad, a lo que se denominaba "banalidades", en virtud de que se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto. Otro tipo de impuesto es el que se pagaba en la iglesia, a la cual contribuían con vino.

Otro impuesto era el denominado de la talla o pecho, mismo que podía ser pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos; se caracterizaba dicho impuesto, por el hecho de que se cobrara por varias veces al año. Su nombre provenía de la práctica de que al momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Primeramente fue arbitrario, lográndose que después de cierto tiempo se fijara con cierta regularidad, cobrándose en ocasiones extraordinariamente, solo cuando se casaba la hija del

---

señor, al armar caballero al hijo, por el rescate del señor y para equipo en las cruzadas. La talla o pecho se convirtió en un impuesto sobre la propiedad territorial, conservándose aún en tiempo de la revolución francesa, a pesar de las consecuentes transformaciones que fue sufriendo. Sobre el particular *Tocqueville* señalaba que la talla que se pagaba en Languedoc, era sobre la propiedad inmueble y no se variaba de conformidad a la fortuna del propietario, sino que se basaba en un cantidad fija y aparentemente transparente, cuyo monto se registraba en un catastro cuidadosamente hecho, y que se renovaba cada treinta años, y en el cual se clasificaba a las tierras en tres subespecies, de acuerdo a la fertilidad que tenían. La ventaja principal radicaba en que cada contribuyente sabía de antemano el monto del impuesto que debía pagar, por lo que la arbitrariedad de las autoridades era menor. Y que en caso de no pagarlo, éste sería responsable único de su conducta omisiva. Es más, cuando el contribuyente consideraba injusto el pago, tenía la facultad de comparar su cuota con la de cualquier otro vecino que el mismo escogiera, lo que en la actualidad se conoce como derecho a la igualdad.

Otra clase de impuesto era el derecho de mano muerta, mismo que se podía cubrir en especie y que consistía en el derecho que tenía el señor para adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar nombrados herederos, sin que los colaterales tuvieran derecho a la herencia, y bajo el supuesto de que el señor permitiese que recibieran la herencia, debían pagar un precio por concepto de rescate, al que se llamaba "derecho de relieve".

Otra de las modalidades era el pago del diezmo, que implicaba que el siervo o contribuyente pagaran al señor feudal la décima parte de sus productos. Sobre el particular *Porras y López* agrega que a fines de la edad media, este impuesto se pagaba a los jerarcas de la iglesia católica, y que en la actualidad se conoce dicha contribución a la iglesia la cual no es obligatoria, ni coactiva, ya que desde mediados del siglo antepasado, al menos en México se tuvo a bien separar los asuntos de la iglesia con los del Estado.

Cuando los siervos se veían en la necesidad de acudir ante los órganos encargados de la impartición de justicia, debían pagar una contribución para tener derecho a ello. En la actualidad el artículo 17 constitucional en su segundo párrafo dispone: *"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales"*.

Otro impuesto es el que se cobraba por peaje; es decir, por transitar por determinados caminos o por tener derecho a pasar por algún puente. En el caso de éste último se denominaba "Pontazgo". Los señores tenían la costumbre de gravar el tránsito de las mercancías, y en ocasiones llegaban a interceptar un camino o río, a fin de no dejar pasar libremente hasta que se pagara determinada cuota. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por



---

carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, cobrándose una tarifa distinta por cada producto que variaba según la calidad de las personas, misma que se cobraba en ocasiones en dinero, y otras en especie.

Es afortunado que en México hayan desaparecido los gravámenes de los peajes y de las alcabalas que son nocivos para la economía doméstica y que tuvieron su génesis en la Edad Media. En el caso mexicano, las fracciones IV, V y VI del artículo 117 de la Constitución Política dispone la prohibición a los estados de gravar el tránsito de personas o cosas que atravesasen su territorio; prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada de sus territorio ni la salida, a mercancía alguna, ya sea nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya extensión se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía, entre otras disposiciones análogas.

En la relación comercial entre distintos Estados (internacionales) los peajes y las alcabalas se transformaron en impuestos de importación y exportación; aunque desde el primer esfuerzo de su abolición, de índole multilateral y que por cierto, ha fracasado, ha impulsado el comercio internacional regional que ha dado a lugar a la firma de una serie interminable de pactos internacionales tendientes a la abolición de impuestos que se han cobrado por el tránsito de mercancías de un país a otro.

Finalmente cabe recalcar el comentario que ya se ha hecho respecto al carácter injusto, ruinoso, exorbitante y caprichoso de la imposición de tributos durante la Edad Media; ya que solo era requisito que el señor feudal tuviera necesidad de mantener su castillo y consecuente aprovisionamiento del mismo para obligar a sus vasallos a pagar cierta cantidad arbitraria impuesta por éste para tal efecto.

Por cierto, el cobro de dichos impuestos se hacía a través de intendentes nombrados por ellos, y quienes tenían la facultad discrecional para fijar el monto de las cargas.

En la Edad Media, los tributarios omisos se hacían acreedores al aprisionamiento, en celdas frías y oscuras en donde cohabitaban con ratones y ratas, por lo insalubres que eran, además de existir las cámaras de tormento. Así que quien no pagaba debía hacerse a la idea del terrible sufrimiento que podía pasar por el resto de sus días.<sup>1</sup>

## **1.2 EL TRIBUTO EN EL IMPERIO AZTECA**

En realidad el llamado imperio azteca no era una unión política muy fuerte, sino que constituía un conjunto de Estados, con obligaciones recíprocas con respecto a la cabeza, que se formaba por tres ciudades, por lo que se le conoce

---

<sup>1</sup> Cfr.- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho fiscal mexicano", Cárdenas editor y distribuidor. México; 1983. Pp. 8 a 15.

---

como la Triple Alianza. Por tal motivo una serie de autores no están de acuerdo con calificarlo como Imperio, que implica más bien un territorio, donde las partes están ligadas entre sí fuertemente en el aspecto político. Así pues, a cada una de las tres ciudades correspondía una parte del tributo, y cada una tenía indicada, cuales pueblos y provincias tributarias estaban destinados para ellos. En la medida que fue creciendo el pueblo de Tenochtitlán respecto de los otros dos (Tlacopan y Acolhuacan), la primera de las señaladas fue absorbiendo parte del tributo que con antelación había correspondido a una de las otras dos ciudades.<sup>2</sup>

A los Aztecas se les entregaban entre otros objetos, cigarros, bolas de caucho para el juego de pelota, águilas, serpientes que servían de alimento de las reales pajareras, y anualmente un cierto número de mancebos, que según los códices eran sacrificados arrancándoseles solemnemente el corazón.

Asimismo, el rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de una balsa sembrada con flores y frutos a manera de tributo se le diera una garza o un pato echado sobre sus huevos, de tal forma que al momento de recibirlos estuviesen rompiendo el cascarón.

A fin de manejar adecuadamente el enorme aparato tributario, se elaboró todo un sistema complejo de administración. Se creó un gran cuerpo de

---

<sup>2</sup> Cfr.- LEANDER BIRGITTA, "Código de Atlazpan", XIII, Instituto Nacional de Antropología e Historia. México; 1967. P. 29.

funcionarios especializados, que se distribuían por todas partes del imperio y conectados con la cúspide de la pirámide administrativa del centro. Los aztecas comprendieron la importancia que tenía el tributo por lo que mejoraron la técnica. Para el cobro de éstos se empleaban a los *Calpixquis* quienes podían ser identificados por llevar en una mano una vara y en la otra un abanico. El *Calpixque* tenía a su cargo la vigilancia y dirección de una serie de funcionarios de menor jerarquía que normalmente eran indígenas oriundos de distintos pueblos que conocían perfectamente la situación tan especial de cada uno de éstos.

Se conoce que los aztecas pagaban tributos de distinta clase, como aquellos que servían para la guerra, los normales y los religiosos, sin contar los especiales que se debían dar para la celebración de ciertas ceremonias. El lugar en dónde se depositaba el tributo era denominado *Calpixcacalli*, *Texancalli* o Casa de los Tributos. Para llevar un mayor control del tributo, se llevaban cuentas precisas y registros, que se anotaban en códices pictográficos que se depositaban en casas especiales en cada uno de los pueblos; aunque en la capital había depósito de los códices correspondientes a cada una de las provincias tributarias del imperio. Del tributo de la Casa común se pagaba una parte al soberano, otra a los funcionarios locales y la tercera parte se quedaba en la comunidad. Esta última parte era empleada para sostener a los viejos, enfermos y pobres, para las viudas y huérfanos, en caso de acontecer catástrofes colectivas. Otra forma de uso era para financiar fiestas y celebraciones comunes, de carácter civil o religioso.

---

Toda vez que el pueblo azteca era el dominante de entre aquellos con los que convivía, sobre todo de sus alrededores, imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. Por lo que, entre los objetos que éstos recibían a manera de tributo figuran el algodón, telas de distintas especies y fibras, productos naturales, distintos metales preciosos que debían ser enviados a la Gran Tenochtitlán.<sup>3</sup>

Pero el tributo no solo consistía en objetos, sino que también se recibían esclavos. Además, la acumulación de riqueza se vio reflejado en la majestuosidad de sus edificaciones, lo que impresionó a los españoles a su llegada. En virtud de que el Imperio Mexica estaba constantemente en conquista de nuevos territorios, anexaba nuevas provincias tributarias a su sistema, lo que aumentaba la riqueza de los conquistadores. La manera en que anexaban a estas nuevas provincias era el siguiente: Cuando el ejército Mexica, durante una campaña de conquista, había penetrado hasta el centro del pueblo e incendiado el templo, los conquistados enviaban a una comisión de paz a fin de ofrecer tributo y poner un alto a la guerra. Por su parte, los Mexicas respondían poniendo condiciones y exigiendo el aumento de la primera oferta, comenzando con una ronda de negociaciones hasta que se llegara a un acuerdo. A pesar de lograr la conquista, no se imponían autoridades ni creencias religiosas, ya que se permitía que los pueblos conquistados se dieran sus propias autoridades, de acuerdo a sus propias leyes, y tenían el derecho a adorar a sus propios dioses. Por lo que la forma en que se

---

<sup>3</sup> Cfr.- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio.- Op. Cit. 6 y 7.

manifestaba la dominación de un pueblo sobre el otro, era a través del pago del tributo, el cual era aumentado cada vez que los conquistados se revelaban. Por esta circunstancia, las provincias que habían sido conquistadas con antelación a otras pagaban un mayor tributo al pueblo azteca, dado que habían tenido la oportunidad de revelarse en mayor número de ocasiones. El tributo cumplía con tres fines fundamentales: el primero de ellos constituía un medio por virtud del cual los mexicas dominaban a sus conquistados; es decir, un medio por el cual una clase sostenía a la otra. Además era un medio para satisfacer ciertas necesidades públicas y velar por el bien común, como si se tratara de una especie de previsión social.

Como otra característica de éste pueblo existía gente obligada a pagar tributo, y aquellos a quienes no se les obligaba a ello. Quienes pagaban tributo (tributarios) eran la gran clase de los macehuales, que se constituía por gente del pueblo y labradores independientes. Pero había una serie de sectores sociales, que no pagaban tributo (no tributarios). Estos últimos eran los miembros de la clase alta; es decir, soberanos, caciques y gobernantes locales, los teules y nobles, quienes recibían tributo en lugar de pagarlo. Además existían grupos cuya misión diaria era brindar servicio a personas o instituciones estatales o comunitarias, y que por lo tanto estaban imposibilitados para contribuir mediante el pago del tributo. No estaban obligados por imposibilidad material para el pago de los

---

tributos, la clase baja de la población, que se constituía por los mayeques, terrazgueros, esclavos, los viejos y los enfermos.

Los objetos que se daban como tributo, eran medidos y pesados. Existían distintos tipos de medidas para los diferentes tipos de objetos, generalmente basadas en un sistema matemático desarrollado alrededor de la cifra "20". La referida cifra era representada en los registros pictográficos del tributo, mediante el símbolo de una banderita, y con el vocablo "pantli". Así pues, veinte unidades de veinte se simbolizaban con un trocito de pelo "un tzontli". Y 20 unidades de 400 (8000) era simbolizado con una bolsita "un xiquipilli". También cuando se querían representar menos de veinte unidades se indicaba con puntos, así como cuando se excedía de las cantidades arriba mencionadas. Asimismo, de cada signo se podía representar tan solo una fracción de la misma, por lo que se pintaba solo una fracción del signo completo.

Para contar y pesar cosas era utilizado el método de la carga, que era lo que un hombre era capaz de soportar sobre sus espaldas, a quien se le identificaba como cargado o tameme. Los granos de maíz y frijol se medían en trojes, que eran una especie de cajas grandes, en que se depositaban. Por lo que hace al oro en polvo, se medía en canutos o en jícaras, y el oro común se guardaba en barras o discos de cierto tamaño.

---

La frecuencia en el pago del tributo dependía de la calidad y del objeto del mismo. La comida y la leña se entregaban todos los días o cada dos días. Se dice que el intervalo de tiempo más común para el pago del tributo correspondía a ochenta días; aunque existían otros intervalos correspondientes a medio o un año. Este último era el más común cuando de productos de la tierra del centro de México se trataba, toda vez que se cosechaba una vez al año.

Aunque hay quien considera que el periodo de tiempo más común para el pago del tributo era el de ochenta días, hay quienes no están de acuerdo, y consideran este lapso como meramente simbólico basándose en el argumento de la división de los días del año entre ochenta, cuyo resultado no es exacto, ya sea que se tome en cuenta el calendario de 360 días o de 365. Algunos interpretan que el pago del tributo se hacía cuatro veces al año. Ciertos autores opinan que la recaudación se hacía durante los primeros días de los meses "*Tlacaxipehualiztli*, *Ertzalqualiztli*", *Ochpaniztli* y *Panquetzaliztli*, eran días de fiesta. *Bohra* opina que se hacía la recaudación 4 veces y media en el año, y que el último día de entrega correspondía a la fiesta de *Tecuilhuitl*, que junto con los días antes señalados se hacían regalos especiales a *Motecuhzoma*, lo que probablemente coincidía con la entrega del tributo. Esto correspondía a intervalos de 80, 40, 80, 80 y 40 días.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Cfr.- LEANDER, BIRGITTA.- Op. Cit. Pp. 29 a 33.



---

De forma global, los anteriores datos nos brindan un panorama general respecto a los aspectos tributarios en el llamado imperio Azteca, suficientes para tomar en cuenta respecto de la elaboración de la presente tesis.

### **1.3 LAS CARGAS IMPOSITIVAS EN LA COLONIA**

Como bien afirma *Manuel Dublán*, el arreglo de la hacienda pública es la primera condición de existencia de los gobiernos. Por lo que califica de insignificante el esfuerzo que éstos realicen si no es en base en la búsqueda de una prosperidad pública, que promueva la mejora social, una buena administración, una justa administración de los impuestos y una economía de distribución.<sup>5</sup>

Además señala que la conquista ha sido durante mucho tiempo un medio para la adquisición de bienes, incluidos entre éstos el aumento del territorio. Todavía se ve en la actualidad, a pesar de la evolución del Derecho de Gentes, que los pueblos más poderosos se enriquecen a costa de los débiles, sin importar que se reputen justas o injustas dichas adquisiciones, dependiendo de los motivos que dieron origen a la guerra. Pero aún en éstos casos, lo adquirido por los ejércitos no les pertenece ni a ellos, ni al jefe de gobierno, sino que pasa al dominio de la nación que éstos representan.

---

<sup>5</sup> Cfr.- DUBLAN, Manuel, "Derecho fiscal", Librería de Manuel Porrúa. México; 1975. P. 5.

Durante los primeros años de la colonia se aceptaron las formas contributivas de los pueblos indígenas, pero con el paso del tiempo se fue transformando hasta perderse y ser sustituido por una de carácter europeo. En este tenor, se mantuvo el trabajo comunitario, basado en la institución del *Calpulli*, que tuvo vigencia por un largo periodo de tiempo. El *Coatequitl* seguía existiendo bajo la denominación del "llamamiento general". Se utilizó el producto del tributo para nuevos fines, tales como la construcción de iglesias y hospitales. El tributo en forma de servicios y comida continuó vigente, durante la primera etapa y se seguía haciendo por tandas. El principal tributo para los principales indígenas y la comunidad en general seguía siendo la labranza de sementeras. Muchos de los productos que se tributaban durante el imperio Azteca continuaron entregándose después de la conquista, y con el paso del tiempo se fueron introduciendo algunos nuevos. En la nueva economía, el dinero empezó a tomar un lugar importante para el intercambio de bienes y servicios, reemplazando poco a poco el intercambio a través de productos naturales. Aunque el cacao en su función de dinero, siguió existiendo al lado de la moneda. Las mantas seguían teniendo un lugar privilegiado, incluso, la ropa, aunque los trajes de guerreros ya no tenían razón de ser para un pueblo conquistado. Los productos de la tierra continuaban siendo importantes, entre los que se destacaba el maíz a pesar de la introducción del trigo. Las plumas de las aves tropicales fueron perdiendo popularidad, cediendo su lugar al oro. Principalmente los españoles eran los que codiciaban éste metal, por lo que exigían se les pagara el tributo principalmente en éste producto.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Cfr.- LEANDER, BIRGITTA.- Op. Cit. P. 35.

Los indígenas continuaban con su mismo sistema de pesas y medidas, de forma paralela al sistema decimal introducido por los españoles. Estos introdujeron las fanegas que tenían su equivalente a dos cargas o trojes indígenas; por lo que el maíz y otros granos comenzaron a pesarse en fanegas.

Las monedas más comunes eran el peso de oro común, que se subdividía en 8 tomines; el peso tepuzque de metal no fino que correspondía a 1 y ½ tomín; y los reales de plata que valían cantidad similar a la de los tomines. Entre las medidas de longitud se conservaba la braza indígena vertical, a pesar de haberse introducido la braza europea horizontal. También se introdujo la vara. La braza india media aproximadamente 2 y ½ varas, en tanto que la europea era el equivalente a dos varas. Dentro del sistema métrico decimal, la vara era equivalente a 82 centímetros.

Por lo que hace a la frecuencia de pago del tributo, al principio era la misma que antes de la llegada de los españoles; es decir, para cosas pequeñas diariamente o cada dos días; cada ochenta días, cada medio año o cada año para cosas mayores. Siendo el intervalo más común el de ochenta días.<sup>7</sup>

*Birgitta Leander* divide el aspecto tributario y temporal en tres etapas tributarias, que a saber, son las siguientes:

---

<sup>7</sup> Cfr.- *Ibid.* P. 36.

---

**La primera etapa.**- se caracterizó por el incremento de las cargas impositivas a los pueblos indígenas, quienes ya estaban en descontento con los mexicas debido precisamente al enorme tributo que debían pagar a la triple alianza, situación que probablemente empeoró a la llegada de los españoles, toda vez que algunos autores son de la opinión de que éstos venían con una enorme sed de oro. Además, el tributo por persona aumentó debido al alto índice de mortandad que privó en los primeros años de la colonia, provocada por la guerra y una epidemia que se dio entre los años de 1545 a 1547, lo que vino a reducir el número de tributarios. La desigualdad en el tributo es característico de ésta primera etapa, dado que según los censos de la época, una persona que vivía en Tula pagaban en lo individual, el monto de 2 reales, en tanto que en Coatepec llegaban a pagar 63 reales, cifra mucho mayor que aquella pagada a los mexicas, de donde se deduce fácilmente, que tras la llegada de los españoles, la situación económica de los pueblos dominados por éstos tuvo un impacto negativo.<sup>8</sup>

**Segunda época tributaria.**- A fin de remediar tan injusta situación y remunerar a los encomenderos, se hicieron varios cambios al sistema, uno de los cuales fue la abolición del *tecallec*, y la imposición de tributo a los *mayeques* y los *macehuales*. Se liberó a los esclavos con la única finalidad de que éstos también contribuyeran, y muchos nobles tuvieron que empezar a pagar tributo. La desigualdad en el pago del tributo no se corrigió ya que se tienen registros que evidencian que tanto los ricos como los pobres contribuían de la misma forma y

---

<sup>8</sup> Cfr.- *Ibid.* Pp. 36 y 37.

---

por los mismos montos. En éste sentido se ha encontrado una carta del Fraille de la orden de los Franciscanos, quien escribe:

*"El tributo que pagan los indios a Su Majestad y los encomenderos, por no estar repartido conforme a razón, se hace gran agravio a los pobres, porque tanto paga como el rico. Hay muchos indios que no valen lo que tienen, tanto como pagan de tributo: cojos y ciegos y mancos y pobres y ricos van por una cuenta tan sin diferencia".<sup>9</sup>*

A pesar de la disminución del tributo y aumentar el número de tributarios, el monto por persona aún estaba muy por arriba de lo que se pagaba antes de la llegada de los españoles.

**Tercera época tributaria.**- Nuevamente, las injusticias se hicieron presentes en la etapa anterior, por lo que el virreinato dispuso que una serie de visitadores dieran cuenta de la verdadera capacidad contributiva de las distintas clases de personas que habitaban la Nueva España, y en base a dicha información se harían nuevas listas.

A partir de 1870 se fijaron cuotas mas unitarias, siendo la más homogénea la equivalente a un peso de oro u 8 reales de plata, con fluctuaciones hasta 10

---

<sup>9</sup> "Código Franciscano". Editado por García Icazbalceta, Joaquín; Nueva colección de documentos para la historia de México. Tomo II. México; 1941. P. 158.

reales, adicionado con media fanega de maíz, o su equivalente al año. Se consideraba como tributario, al hombre casado que no gozara de privilegios especiales, que no fuera viejo ni enfermo, y como medio tributario cada viudo y soltero, que viva por sí y fuera del yugo paterno.

El antiguo cacique se convirtió en gobernador de cabecera, y continuaba con la repartición del tributo, aunque bajo la supervisión del Virrey. Los encargados del tributo local, fueron nombrados mayordomos, cuya misión era seguir recolectando el tributo de las casas comunes correspondientes a las cabeceras y llevando un control mediante registro pictográficos. Es en éste momento en que el dinero hace su aparición, por lo que se crean las llamadas cajas de comunidad, en donde ingresaba el numerario que provenía de los habitantes de la comunidad en su conjunto. Un documento que obra en el Archivo General de la Nación señala que en dicha cabecera, la caja de la comunidad debía contar con tres llaves y un libro en el cual se asentara el monto de las aportaciones efectuadas por cada sujeto, y de allí se tomara lo que fuere necesario gastar.

El tributo que antes se pagaba a la triple Alianza se dividió entre la corona española y los encomenderos.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Cfr.- LEANDER, BIRGITTA.- Op. Cit. Pp. 34 y 35.

El sistema rentístico adoptado por la Corona Española sobre sus colonias en América tiene su origen en la legislación romana, en las leyes y hábitos de la época feudal. Por lo que en la época colonial, en nuestro país el tributo se conformaba por las alcabalas, por derechos de importación, sus estancos, etc. Todas sus rentas estaban dadas en arrendamiento, en tal forma que el gobierno español las transmitía a los particulares para su cobro, a cambio de una determinada compensación. El desorden que esta práctica provocó, como las extorsiones de los avaros rentistas, cesó a fines del siglo antepasado, en que el Marqués de Sonora *D. José Gálvez*, vino a América por ordenes del Rey de España.

El personaje mencionado vino a reformar la hacienda pública, poniendo en administración todos los ramos, como era debido, y propuso la mejora de todos los gobiernos. A éste Marqués se debe la creación de intendencias, la división territorial de la Colonia que se conservó aún después de la independencia. La aportación realizada no es precisamente su perfección en su funcionamiento, ya que también adolecía de graves vicios, pero vino a dar orden al caos establecido previo a su llegada.

El gobierno español formaba su erario de la siguiente manera:

- El tributo, que consistía de 16 reales, cantidad que debía ser pagada por distintas castas y razas de la colonia, desde la edad de 18 hasta los 50 años, exceptuándose de su cobro a los caciques, mujeres, alcaldes y

gobernadores. La clase que antes había sido sostenida, continuaba gozando de éste privilegio durante los primeros años de la colonia, aunque su posición privilegiada fue disminuyendo en la medida que aumentaba la de los nuevos dominadores. Sin embargo, algunos nobles indígenas continuaron en el disfrute de sus privilegios hasta el final de la colonia. Los tributarios continuaban siendo los *macehuales* y las *mayeques*; por su parte, los esclavos continuaban exentos del pago el tributo. Después de algunos cambios, los que ahora quedaban exentos del pago de tributo eran: los que trabajaban para la iglesia; los trabajadores del cacique; y los que realizaban trabajos para la comunidad. Los primeros de los nombrados tenían correspondencia con los que antiguamente trabajaban en los templos. El segundo descendía directamente de la institución llamada *tecallec*; es decir, los que trabajaban las tierras particulares de los *teules*. Por lo que hace al tercer grupo, se mantenían como antes de la conquista.

Los receptores del tributo continuaban siendo los nobles locales indígenas, los principales adoptaron cargos como los de alcaldes, regidores, mayordomos, etc. e interactuaban coordinadamente con los gobernadores españoles a quienes estaban subordinados.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> DUBLAN, Manuel. "Derecho Fiscal". Reproducción facsimilar de la edición de 1865. Textos Universitarios. Librería de Manuel Porrúa, S.A., México, D.F., 1975. Pág. 12 y 13.



- El tributo que debían pagar los negros y mulatos era superior, y alcanzaba los 24 reales.
- Sus rentas también incluían el producto líquido de los estancos de tabaco, pólvora, naipes, nieves, sal y otros, sobre los que el gobierno ejercía monopolio.
- Las alcabalas constituían distinto tipo de tributo; entre las que figuraban, el impuesto al pulque, el derecho de quinto sobre el oro y la plata, el papel sellado, los derechos de media annata y de lanzas, las contribuciones sobre pulperías, los oficios vendibles y renunciables, el producto de las Bulas de la cruzada, los diezmos, novenos y vacantes, etc.

Al momento de darse el descubrimiento de América, el Papa Alejandro VI ocupaba el trono pontificio, y concedió al Rey de España mediante la bula de 16 de noviembre de 1501, el dominio pleno y absoluto de todos los diezmos de las Indias, mismos que se cobrarían con las mismas formalidades y coacción que caracterizaban a los impuestos reales.

Con el producto de los diezmos, el Rey de España se comprometía a mantener el culto y la decorosa manutención de los preladados. Asimismo, el producto de los diezmos era separado en dos cuartas partes para el obispo y el

cabildo, y de la otra mitad se deducían los dos novenos pertenecientes a la Real Hacienda. Los siete novenos restantes eran destinados a la construcción de templos, a los hospitales y a ciertos beneficios eclesiásticos. Los productos de la venta de la bula de la cruzada fue concedida a los reyes de España por Breve Pontificio de 4 de mayo de 1750 y se cobraba por los empleados de la hacienda pública.

El sistema hacendario del gobierno español ha sido calificado por diversos economistas como de tiránico y destructor; toda vez que eran establecidos los impuestos arbitrariamente, en vez de proteger la riqueza del país, destruyó el tráfico de cualquier tipo de producción, encareciendo los productos y disminuyendo el consumo, destruyendo el comercio doméstico e internacional.

Los ramos en que se dividía el erario en la Nueva España eran de tres distintas clases:

- Los que formaban la masa común, que se constituía por varios impuestos, entre los que se destacan: los que tenían un destino particular a determinado ramo; los llamados ajenos que verdaderamente constituían cargas y consistían en separaciones de la masa común, el erario en beneficio de algunas corporaciones o particulares. El Virrey era el

---

superintendente general de la real hacienda, que con una junta que formaba su consejo, tenía la dirección del ramo.

- Las rentas se dividían en administraciones particulares que gozaban de fuero y jurisdicción especial que eran motivo de serios inconvenientes prácticos.
- Los estancos tenían su administración por separado, con funciones privativas y jurisdicción independiente.

Esta situación fue la que privó hasta el estallido de la guerra de independencia, pero se endureció durante la guerra, por los altos gastos que se fueron generando, por lo que los virreyes se vieron obligados a recargar los impuestos y a apelar a los préstamos forzosos.<sup>12</sup>

#### **1.4 ANTECEDENTES DE NUESTRO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO**

Consumada nuestra emancipación política, el gobierno, confiando demasiado en la riqueza nacional aumentó extraordinariamente los gastos estatales y redujo los gravámenes a fin de halagar a la opinión pública. La ley de 20 de octubre de 1821 denota la falta de previsión de nuestros gobernantes en materia fiscal, pues según algunos historiadores, se perdieron alrededor de 7 millones de pesos anuales durante los primeros años; y con las leyes posteriores

---

<sup>12</sup> Cfr.- DUBLAN, Manuel.- Op. Cit. Pp. 14 y 15.

elaboradas por la Junta Instituyente, se perdieron otros mas. Por tanto, este es el origen ruinoso de nuestra hacienda pública, y luego la marcha inconsecuente que se ha dado, la realización de una serie constante de contradicciones y disparates legales, sin que se lleguen a tomar en consideración para la creación de las políticas tributarias, las costumbres, la organización social, el sistema político, entre otros factores importantes a tomar en cuenta para proyectar un adecuado sistema rentístico.

Cada administración de las muchas se han dado a lo largo de la vida independientes de nuestro país han tocado el sistema tributario; pero la tendencia ha sido la de aumentar las cargas a los contribuyentes<sup>13</sup>, en lugar de aplicar medidas que hagan atractiva la participación de mayor número de contribuyentes, entre quienes las cargas necesariamente debieran bajar.

## **1.5 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Es obvio que el estado, en vista del logro de sus fines, requiere de grandes recursos económicos y humanos, el sostenimiento de la estructura estatal y su funcionamiento implican, como lo afirma *Gabino Fraga*, gastos imprescindibles, por lo que es fundamental, allegarse de los recursos necesarios para ello.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Cfr.- *Ibíd.* P. 15.

<sup>14</sup> Cfr.- FRAGA, Gabino, "Derecho administrativo", Porrúa. México; 1998. P. 345.

---

Son varias las teorías que se han creado para basar el derecho impositivo del Estado, de las cuales, cuatro son las que tienen mayor importancia, mismas que son:

***Teoría de los servicios públicos***- Por su contenido, también se le conoce como la teoría de la equivalencia o teoría del beneficio, ya que considera que su finalidad es costear los servicios que el estado presta, por lo que se considera que el monto pagado por los particulares equivale justamente a los servicios públicos recibidos.

El concepto de servicio público es vago, y por lo tanto varía de un país a otro, además la intervención estatal varía en todos ellos, por lo que una actividad que en algunos países se presta exclusivamente por el Estado, en otros existe la concurrencia de los particulares. Por ello, el concepto queda supeditado a las ideas político-financieras que las distintas administraciones tengan al respecto.

Otro argumento en contra de la teoría señalada es el que se basa en el hecho de que el Estado no limita el campo de sus acciones a los servicios públicos que brinda a los gobernados, por lo que los recursos que le llegan no solo son destinados a este fin.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Cfr.- MARGAIN MANOUTOU, Emilio, "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano", 13ª edición. Porrúa, México; 1997. Pp. 115 y 116.

---

**Teoría de la relación de sujeción.**- Para los tratadistas alemanes de derecho público, el deber de las personas para tributar deriva de su condición de súbditos. Tal obligación no está condicionada a que el particular obtenga beneficio alguno, pues el fundamento jurídico para tributar es la mera relación de sujeción.

Los autores de ésta teoría consideran irrelevante la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos a que está destinado el ingreso.<sup>16</sup>

En contra de ésta teoría se han hecho argumentaciones tales como que no solo los súbditos están obligados a tributar, sino que es una obligación que incluye a los extranjeros. De tal crítica se infiere que la ambigüedad estriba en el concepto de súbdito, sobre el cual, para nosotros incluye ambas calidades (nacionales y extranjeros).

**Teoría de la necesidad social.**- Desde la perspectiva de quienes defienden esta corriente del pensamiento, el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

*Andreozzi* parte de las necesidades básicas del hombre y de su debida satisfacción para que a través de la analogía se ejercite los mismo con la sociedad en su conjunto. Por ejemplo, para que el hombre subsista requiere colmar necesidades físicas y espirituales. Dentro de las primeras debe satisfacer alimentación, vestido, habitación, etc. Satisfechas que han sido estas, el hombre

---

<sup>16</sup> Cfr.- *Ibid.* P. 116.

tiende a mejorar su calidad de vida y colmar aquellas necesidades que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán mejoría a su persona.

La sociedad, al igual que el hombre, tiene necesidades que satisfacer, a fin de subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que se puede lograr a través de los recursos que el estado percibe por medio del tributo.

También hay que partir de la premisa que las necesidades de la sociedad son similares a las del hombre individualmente considerado; al menos las físicas, tales como la alimentación, vivienda, vestido, orden, seguridad, servicios públicos, etc.

El autor señala entre las necesidades espirituales a la escuela, universidades, museos, actividades deportivas, conciertos, etc.

Así pues, entrando en materia impositiva, para el mismo autor la existencia de leyes fiscales con finalidades metafiscales satisface también necesidades de índole social, dado que en virtud de ellas, el Estado puede colmar determinadas necesidades o apetencias sociales.

Se ha citado por ejemplo, la ayuda que el estado proporciona a la industria cuando crea leyes impositivas que conceden franquicias fiscales, la elevación de las

tarifas aduaneras, se disminuyen los impuestos a la exportación, o la elevación de las tarifas aduaneras correspondientes a materia prima de importación, entre otras.

En países como Estados Unidos e Inglaterra, el Estado eroga enormes cantidades de recursos públicos para mantener sus fronteras fuera de peligro de una conflagración, y que vienen a colmar una necesidad que sienten los habitantes de dichos países.

En México, el gobierno Federal eroga fuertes sumas de dinero provenientes de los impuestos para colmar necesidades de la población, a través de organismos públicos descentralizados, tales como lo fue CONASUPO, subsidios o franquicias a fabricantes de productos de primera necesidad, como es el caso de la tortilla, tendientes a evitar el alza del producto, u otorgar precios de garantía para la siembra de productos agrícolas, etc. Asimismo, se hace un esfuerzo semejante para atender el problema de la vivienda a través de organismos como INFONAVIT Y FOVISSSTE.

Tratándose de servicios públicos, y aunque el gobierno perciba recursos por su prestación, el precio fijado se considera como político, ya que son inferiores al valor real del servicios que se presta, tal es el caso del precio por viaje del sistema de transporte colectivo metro.



---

Como ya hemos comentado, el Estado debe satisfacer no solo necesidades físicas de la sociedad, sino igualmente lo debe hacer con respecto a las espirituales. En este rubro atiende la promoción de la cultura, al crear educación gratuita a todos los niveles, desde la educación básica hasta la superior. Por conducto del Instituto Nacional de Bellas Artes presenta a bajos costos, obras teatrales y conciertos con alto costo escénico, que difícilmente podría presentar la iniciativa privada a los mismos precios. Existe diversos grupos culturales o de investigación, tales como el Colegio de México o el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, que se constituyen por las personas más destacadas de nuestro país, en su profesión, arte o especialidad, cuyo nombramiento y remuneración son vitalicios y que son sostenidos fuertemente por el Estado. Con cargo al erario se sostienen museos y se protegen las principales zonas arqueológicas del país, entre otras actividades.

Al igual, que la anterior, el gobierno promociona el deporte a través de organismos descentralizados, como la Confederación Deportiva Mexicana, la Comisión Nacional del Deporte, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc.

Un argumento que se hace en contra de la mencionada teoría es porque algunos consideran que se trata de una replica de la equivalencia por cuanto que

el Estado, al satisfacer necesidades sociales lo único que hace es brindar servicios públicos.<sup>17</sup>

**Teoría del seguro.**- Los tributos, en especial, los impuestos, son considerados como el pago de una prima de seguro por la protección que el estado brinda a las personas y bienes de las personas; tesis que ha sido repudiada en virtud de que si el Estado redujera su actuación tal y como lo hace una empresa aseguradora, tendría la obligación que al realizarse el siniestro, indemnizar a los deudos del muerto o a la víctima del ilícito. Esto no acontece en la realidad, ya que el Estado no asume la obligación, tratándose de los servicios de seguridad, garantizar el respeto de la vida e integridad física de las personas, o de sus propiedades e indemnizarlos en caso de trasgresión.

A pesar de lo anterior, y dado el aumento del índice delictivo en grandes capitales, e incluso en países completos, se ha propuesto la obligación a cargo del Estado de compensar económicamente a las víctimas de delito. Se apoya ésta idea en el supuesto de que al momento de cometerse un delito, la Constitución y las leyes secundarias le brindan una serie de garantías al procesado penalmente, sin que se advierta la misma protección a quien ha sufrido el ataque flagrante de sus derechos (víctima). Aunque se trataría de un tema para tesis aparte, tan solo habrá que mencionar que el Constituyente Permanente ya ha contemplado en el artículo 20 Constitucional un apartado "A" y uno "B", en los cuales se consagran

---

<sup>17</sup> Cfr.- *Ibíd.* Pp. 116 a 119.

las garantías sustantivas y procesales, tanto del procesado como de la víctima de delito.

En países desarrollados, como es el caso de los Estados Unidos, algunos legisladores postulan la idea de que se debe dar consideración a las víctimas del delito, en virtud de que la sociedad ha fallado indefectiblemente en su tarea de prevención de delito, por lo que adquiere la obligación de compensar a la víctima por el fracaso rotundo en su protección. En países como Nueva Zelanda, Suecia, Australia y Gran Bretaña, que fueron los pioneros en compensar a la víctima del delito iniciaron sus programas desde los años sesentas, sistema que ha sido adoptado, igualmente en algunos Estados de la Unión Americana.

***Teoría del desarrollo económico.***- Esta teoría ha sido adoptada en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas<sup>18</sup>, en cuyo penúltimo párrafo del considerando 6 establece: *"Que los lineamientos del sistema de planeación económica a que se refieren los artículos 25 y 26 constitucionales han sido considerados en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que se reglamenta, de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país, dado que también originan gastos públicos en relación con los cuales deben contribuir".*

<sup>18</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De aquí se desprende que el gobierno Federal mexicano ha adoptado una nueva teoría que fundamenta la percepción de los impuestos; es decir, el desarrollo económico nacional al que deberán concurrir todos los habitantes del país pagando impuestos en proporción al valor de los bienes que posean, en tanto los que paguen por los rendimientos que ellos les produzcan o deban producirles no vayan de acuerdo con los mismos.<sup>19</sup>

Sobre el particular, cabe el siguiente comentario: "*Un impuesto de tal naturaleza frena el consumo, y el consumo es fuente de riqueza y prosperidad económica nacional, por lo que va en contra del mismo propósito de la ley*".

## 1.6 ASPECTOS FISCALES EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA

**La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**- En dicha fracción se ha establecido la obligación de todos los mexicanos para contribuir al gasto público, de la Federación, del Distrito Federal, del estado y municipio en que residan, en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

<sup>19</sup> Cfr.- *Ibid.* nota 16. P. 120. Por su parte GIULIANI FONROUGE, Carlos, en su libro de "Derecho financiero" Ediciones Desalma. Vol. 1. Argentina; 1982, se ha servido clasificar la naturaleza de la actividad financiera del estado de la siguiente forma: Tesis económicas; tesis sociológicas y tesis políticas. Las primeras estiman en términos generales que la actividad financiera del estado constituye un fenómeno económico ineludible. Las sociológicas estiman, que el entorno social constituye el elemento regulador de la actividad financiera del Estado, y que debe ser necesariamente tomado en cuenta por la autoridad hacendaria para conciliar los intereses sociales existentes. Las políticas sostienen que si los sujetos tienen éste carácter, así como los medios y fines que giran en torno de la actividad financiera, esta debe considerarse de ésta misma naturaleza.

**IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV.**

El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C. V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 165 Página: 167. Tesis de Jurisprudencia.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Así el precepto constitucional disponga literalmente que los mexicanos, por dicha expresión habrá de entenderse a los habitantes, por lo que no puede significar que los extranjeros estén exentos del pago de los impuestos. En éste sentido nuestros tribunales han estimado que el alcance de la obligación contributiva va más allá del territorio nacional, por el hecho de que extranjeros obtengan alguna utilidad financiera procedente de nuestro territorio.

**EXTRANJEROS, IMPUESTOS A, POR LOS INGRESOS QUE OBTIENEN EN FUENTES DE RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL.**

El artículo 21, fracción II, del Código Fiscal de la Federación de vigencia anterior, establecía que los extranjeros residentes en el extranjero eran sujetos o deudores de un crédito fiscal por ingresos que obtuvieran, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. De esta manera, si determinada empresa radicada en el extranjero recibe de una empresa mexicana cierta cantidad mensual por concepto de honorarios por consejos técnicos que aquella proporciona a ésta, la única conclusión posible es que la fuente de donde emanan los ingresos, o sea la riqueza que percibe la negociación extranjera, no puede ser otra que el capital o patrimonio de la empresa nacional y no los conocimientos técnicos que proporciona la empresa extranjera. En otras palabras, el patrimonio o el capital de la empresa mexicana es la fuente de riqueza o el medio por el cual percibe la empresa extranjera ingresos que acrecientan su propio capital equivalente a dinero en efectivo mensualmente y es indudable que tales ingresos provienen, por lo tanto, de una fuente de riqueza situada en el territorio nacional, con lo que quedan cumplidos los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

Revisión fiscal 399/70. Hoover Mexicana, S. A. de C. V. 26 de septiembre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Abelardo Vázquez Cruz.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca. Volumen 45 Sexta Parte. Tesis: Página: 25. Tesis Aislada.

Se debe tomar en consideración que los impuestos han sido creados para ser causados por las personas que se sitúen en los supuestos previstos en las leyes tributarias, sin que se atiende generalmente, a la nacionalidad del sujeto pasivo; así, del texto de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se puede hacer notar que se desprenden los siguientes elementos:

- La obligación de contribuir al gasto público, de lo cual, la Suprema Corte de la Nación ha señalado lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.**

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coags. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

**NOTA:**

Informe 1969, pág. 25.

Instancia: Sala auxiliar. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte HO. Tesis: 367 Página: 339. Tesis de Jurisprudencia.

- Contribuir para los gastos públicos de los cuatro niveles de gobierno, a saber: Federal, Distrito Federal, estatal y municipal. De aquí, cabe señalar que el Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos está facultado para imponer contribuciones federales, en tanto que las legislaturas locales tienen la facultad de imponerlas en los restantes niveles de gobierno.
- Requisitos fundamentales que deben revestir las normas impositivas, es que sean proporcionales y equitativas.<sup>20</sup> Además ha de señalarse que proporcionalidad y equidad son principios totalmente distintos. Por el primero ha de entenderse la obligación de los sujetos pasivos para contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Por equidad se debe entender la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben

---

<sup>20</sup> Sobre el particular se puede consultar la obra del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "Introducción al derecho mexicano I", UNAM. México; 1981. Pp. 346 y siguientes.



recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

### **IMPUESTOS, EQUITAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.**

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que sí se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

#### **Sexta Epoca:**

Amparo en revisión 44/58. H. E. Bouchier Sucesores, S. A. 8 de noviembre de 1960. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 190/57. Fomento Inmobiliario, S. A. 15 de noviembre de 1960. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 3923/58. La Itsmeña, S. A., Compañía de Bienes Inmuebles. 26 de abril de 1961. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 2742/57. Inmuebles Continental, S. A. 2 de mayo de 1961. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 1909/58. El Refugio, S. A. 20 de febrero de 1962. Mayoría de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Sexta Epoca. Tomo I, Parte HO.

Tesis: 385 Página: 357. Tesis de Jurisprudencia.

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEBE PROBARSE.**

Si de la demanda de amparo en su integridad y del recurso de revisión interpuesto por el quejoso, no se desprende que el mismo probara fehacientemente que el impuesto que reclama fuera desproporcionado y falto de equidad, y por ello ruinoso para él, no basta el simple dicho del quejoso en tal sentido, sino que debe probarlo y, al no hacerlo, procede confirmar la sentencia recurrida que niega el amparo.

**Séptima Epoca:**

Amparo en revisión 8359/64. Mario Estrada. 24 de abril de 1973. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 1630/71. Braulio Tavizón Gámez y coags. 24 de enero de 1974. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1512/73. "Macon's de México", S. A. 24 de enero de 1974. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 3820/54. Mariano Fernández. 25 de febrero de 1975. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 8215/82. Fausto Rico Alvarez. 26 de febrero de 1985. Mayoría de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte SCJN.

Tesis: 171 Página: 172. Tesis de Jurisprudencia.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de

causación, acumulación de Ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. \*2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Carlos de Silva Nava.

**NOTA:**

\*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

\*\*En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

\*\*\*En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca.

Volumen 199-204 Primera Parte. Tesis: Página: 144. Tesis de Jurisprudencia.

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.**

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aqulitar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es

decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "Justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se cidió, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 45.



---

**CAPÍTULO SEGUNDO.**

**LA IMPORTANCIA DE LA FUNCIÓN INVESTIGADORA  
DEL MINISTERIO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN  
PREVIA**

---

TESIS C. 03  
FALLA DE ORIGEN

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LA IMPORTANCIA DE LA FUNCIÓN INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA

#### 2.1 FUNCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO

Toda vez que los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación son de carácter Federal, es pertinente que se haga tan solo la mención de las facultades que el tiene la Procuraduría General de la República<sup>21</sup> en materia de investigación y otras atribuciones constitucionalmente señaladas.

El artículo 102 de la Constitución General de la República dispone, a partir de su segundo párrafo lo siguiente:

...

*"Incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden Federal; y, por lo mismo, a él corresponderá solicitar las ordenes de aprehensión contra los inculcados; buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos; hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita;*

---

<sup>21</sup> En constituciones anteriores a la de 1917 ubicaban a la Procuraduría General de la República dentro de los órganos del Poder Judicial de la Federación; y una reminiscencia de lo anterior es la ubicación actual del precepto constitucional en donde se establece la Procuraduría y sus funciones. Cfr.- ARTEAGA NAVA, Elisur y TRIGUEROS GAISMAN, Laura, "Diccionarios jurídico temáticos. Derecho constitucional", Editorial Harla. México; 1999. P. 76.

*pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la ley determine."*

*"El Procurador General de la República intervendrá, personalmente en las controversias y acciones a que se refiere el artículo 105 de ésta Constitución."*

TESIS C.C.  
FALLA DE ORIGEN

*"En todos los negocios en que la Federación fuese parte, en los casos de los diplomáticos y los cónsules generales y en los demás en que deba intervenir el Ministerio Público de la Federación, el Procurador General lo hará por sí o por medio de sus agentes..."*

Atento a lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley Orgánica Procuraduría General de la Republica corresponde al Ministerio Público de la Federación:

*I. Vigilar la observancia de la constitucionalidad y legalidad en el ámbito de su competencia, sin perjuicio de las atribuciones que legalmente correspondan a otras autoridades jurisdiccionales o administrativas;*

*II. Promover la pronta, expedita y debida procuración e impartición de justicia;*



*III. Velar por el respeto de los derechos humanos en la esfera de su competencia;*

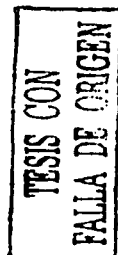
*IV. Intervenir ante las autoridades judiciales en todos los negocios en que la Federación sea parte, cuando se afecten sus intereses patrimoniales o tenga interés jurídico, así como en los casos de los diplomáticos y los cónsules generales;*

*V. Perseguir los delitos del orden federal; (los delitos fiscales son de índole Federal)*

*VI. Intervenir en el Sistema Nacional de Planeación Democrática, en lo que hace a las materias de su competencia;*

*VII. Participar en el Sistema Nacional de Seguridad Pública de conformidad con lo establecido en la Ley General que Establece las Bases de Coordinación del Sistema Nacional de Seguridad Pública, este ordenamiento y demás disposiciones aplicables;*

*VIII. Dar cumplimiento a las leyes así como a los tratados y acuerdos internacionales en los que se prevea la intervención del Gobierno Federal en asuntos concernientes a las atribuciones de la Institución y*



*con la intervención que, en su caso, corresponda a las dependencias de la Administración Pública Federal;*

*IX. Representar al Gobierno Federal en la celebración de convenios de colaboración a que se refiere el artículo 119 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;*

*X. Convenir con las autoridades competentes de las entidades federativas sobre materias del ámbito de su competencia; y*

*XI. Las demás que las leyes determinen.*

Cabe señalar que éstas tan solo son algunas de las funciones del Ministerio Público Federal, y de las cuales, para los efectos del presente trabajo solo nos interesan aquellas que tienen que ver con las relativas a la investigación y persecución de los actos presuntamente delictivos; no así las de asesoría gubernamental, ni aquellas que tengan que ver con la defensa de los intereses de la Federación, las relativas a su intervención en el juicio de amparo, etc.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **2.2 FUNCIÓN INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA**

La función investigadora del Ministerio Público tiene lugar durante la etapa de la averiguación previa, lapso en el que éste debe probar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado.

Ha sido tal el hincapié que se ha hecho en la separación de la etapa de la averiguación previa y del proceso, que a mediados de siglo pasado la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretaba que las garantías consignadas en el artículo 20 constitucional, como lo son el derecho del acusado a obtener la libertad bajo fianza; a no ser compelido a declarar en su contra; el derecho a un juicio público; a ser careado con los testigos que depongan en su contra; a que le reciban las pruebas que ofrezca; a ser oído en defensa, etc., solo se podían respetar durante la instrucción, sin que se pudiera extender su protección a la etapa de averiguación previa.

Durante la averiguación previa el Ministerio Público reviste el carácter de autoridad, misma que se pierde al momento en que se da inicio a la instrucción, culminando su labor de autoridad mediante el ejercicio de la acción penal y la consignación de la causa al juez penal competente, o en su caso, decretando el No ejercicio de la acción penal.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Diversas definiciones doctrinales sobre la averiguación previa recalcan el papel del Ministerio Público en su calidad de autoridad investigadora, y que rezan:

*"La Averiguación Previa es la Facultad que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al Ministerio Público para Investigar delitos", en tanto fase del procedimiento penal se define: "la etapa procedimental durante la cual el órgano investigador realiza todas aquellas diligencias necesarias para conocer la verdad histórica de un hecho posiblemente delictivo..."*, además se concibe como *"el documento que contiene todas las diligencias realizadas por el órgano investigador para conocer la verdad histórica de un hecho posiblemente delictivo, y en su caso comprobar o no, el cuerpo del delito y la probable responsabilidad y optar por el ejercicio o abstención de la acción penal".*<sup>22</sup>

Como si se tratara de un camaleón la figura del Ministerio Público cambia su piel, (metafóricamente hablando), de ser autoridad se convierte en una simple parte procesal.

Asimismo, La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**MINISTERIO PÚBLICO. DEJA DE TENER EL CARÁCTER DE AUTORIDAD UNA VEZ DICTADO EL AUTO DE RADICACIÓN DE LA CAUSA, POR LO QUE LAS**

<sup>22</sup> OSORIO Y NIETO, César Augusto, " La averiguación previa", 11ª edición. Porrúa. México; 2000. Pp. 4 y 5.

**PRUEBAS QUE APORTE POSTERIORMENTE SON PROVENIENTES DE PARTE Y SI SON RECIBIDAS CON CONOCIMIENTO DEL INCUPLADO Y DE SU DEFENSOR, PROCEDE CONSIDERARLAS EN EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN O EN EL DE SUJECCIÓN A PROCESO.**

La etapa de preinstrucción que abarca desde la radicación por el Juez, hasta el auto que resuelva la situación jurídica del inculcado, constituye un periodo procedimental que debe reunir las formalidades esenciales requeridas por los artículos 14, 19 y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre las cuales se encuentran las de hacer saber al indiciado, previamente a serle tomada su declaración preparatoria, los nombres de quienes presentaron la denuncia o querrela y de quienes fueron los testigos que declararon en su contra, así como cuáles fueron los hechos que se le atribuyen como delictuosos que hayan motivado la integración de la averiguación previa, y cuáles son los elementos de prueba que pudieran determinar su presunta responsabilidad, ello a efecto de que pueda proveer la defensa de sus intereses y aportar, en su caso, pruebas de inocencia. Es en razón de lo anterior, que a partir de que el órgano jurisdiccional radica la causa penal, las actuaciones posteriores que llegare a realizar el Ministerio Público en ejercicio de su pretendida atribución investigadora, relacionadas con los hechos respecto de los cuales efectuó la consignación ante el Juez penal, no podrá legalmente proponerlas como prueba de autoridad en la fase de preinstrucción, menos una vez que ha sido tomada ya la declaración preparatoria del inculcado, porque se tratará de actuaciones practicadas por quien ya no es autoridad, pues debe tomarse en cuenta que surgieron sin la intervención del órgano jurisdiccional y de las que, como parte en la relación procesal y que debieran constar en formal actuación judicial, no tuvo conocimiento e intervención el inculcado. Sin embargo, ello no impide que el Ministerio Público, como parte, pueda aportar pruebas, mas las que proponga en esa etapa de preinstrucción, deben aportarse y recibirse ante el Juez con conocimiento del inculcado. En tal virtud, el Juez al dictar el auto que resuelva la situación jurídica del inculcado, deberá cerciorarse del cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento en la preinstrucción y, con base en ello, las pruebas de cargo que presente el Ministerio Público, puede considerarlas para los efectos del acreditamiento del tipo penal y de la presunta responsabilidad del inculcado, si previamente, como se estableció, fueron hechas del conocimiento de éste y de su defensor, pues de esta forma se respeta el equilibrio procesal de las partes.

Contradicción de tesis 63/98. Entre las sustentadas, por una parte, por los Tribunales Colegiados Primero del Décimo Tercer Circuito, Primero del Décimo Cuarto Circuito y Primero en Materia Penal del Primer Circuito y, por otra, por el Segundo del Vigésimo Primer Circuito. 22 de noviembre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Eligio Nicolás Lerma Moreno.

Tesis de jurisprudencia 40/2000. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintinueve de noviembre de dos mil, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente José de Jesús Gudiño Pelayo, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Epoca: Novena Epoca. Tomo XIII, Febrero de 2001. Tesis: 1a./J. 40/2000      Página:

9. Tesis de Jurisprudencia.

Pese a que el Ministerio Público, en la etapa de investigación actúa con el carácter de autoridad, se ha encontrado jurisprudencia en la que se resuelve que a pesar de tratarse de actos de autoridad no se afecta la esfera jurídica del gobernado, sino que esto acontece hasta el momento en que la causa es conocida por el juez penal.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. CUANDO SE RECLAMAN DEL MINISTERIO PUBLICO ACTOS RELATIVOS A LA INTEGRACION DE UNA AVERIGUACION PREVIA.**

Aun cuando el Ministerio Público al integrar una averiguación previa, actúa como autoridad, sin embargo, el desahogo de diligencias para tal fin, no causa un daño o perjuicio al gobernado contra el cual se hayan iniciado las investigaciones correspondientes, a menos que en ellas se ordenara que se le privara de la libertad, de sus posesiones o derechos; lo mismo acontece cuando acuerda sobre la consignación de la averiguación y ejercita la acción penal, pues es el juez del proceso a quien le corresponde resolver sobre el pedimento del representante social, cuya determinación, en todo caso, sería la que vendría a afectar la esfera jurídica del quejoso.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.**

Octava Epoca:

Amparo en revisión 318/89. María Antonieta Carey Navarro. 13 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 320/89. Diana Melanie Martínez y Martínez. 13 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 322/89. Jorge Arturo Carey Navarro. 28 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 344/89. Jorge Arturo Carey Navarro. 11 de octubre de 1989. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 472/89. Rey Baltazar Salazar Arroyo. 31 de enero de 1990. Unanimidad de votos.

## NOTA:

Tesis I.2o.P.J/11, Gaceta número 26, pág. 47; Semanario Judicial de la Federación, tomo V, Segunda Parte-2, pág. 689.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Octava Epoca. Tomo II, Parte TCC. Tesis: 556 Página: 338. Tesis de Jurisprudencia.

Pese a la importancia que debe revestir el Ministerio Público en la etapa en que se investigan los hechos presuntamente delictivos de que se le da conocimiento, hay quienes afirman que el representante social en la mayoría de los delitos de pequeña y mediana gravedad, solo es un funcionario que trabaja las actas.<sup>23</sup>

El artículo 21 de la Constitución General de la República establece la facultad del Ministerio Público para investigar y perseguir delitos. *Osorio y Nieto* asegura que dichas facultades se desenvuelven en dos etapas distintas a saber: la preprocesal y dentro de proceso. La etapa preprocesal es precisamente en la que se desenvuelve la facultad investigadora del representante social, misma que culmina con el ejercicio o no ejercicio de la acción penal, en base al conocimiento de la verdad histórica y su adecuación a un tipo penal específico,<sup>24</sup> que en el caso particular se trata de la Defraudación Fiscal, tipo dispuesto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación o los tipos equiparables contenidos en el artículo 109 del mismo ordenamiento.

<sup>23</sup> Esta afirmación fue publicada en la Revista de doctrina penal, Teoría y práctica de las ciencias penales. Ediciones Depalma. Argentina. P. 649. citada en la obra de: MARTÍNEZ CERDA, Nicolás, "Justicia sin moral", México; 1991. P. 25.

<sup>24</sup> Cfr.- OSORIO Y NIETO, César Augusto, Op, Cit. Pp. 3 y 4.

El Ministerio Público debe iniciar su función investigadora partiendo de una denuncia o querrela de hechos que razonablemente se puedan considerar como delictivos, tal y como se establece en los numerales 108 y 109 aludidos.

### **2.3 GARANTÍAS DEL INculpADO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA**

El Dr. *Héctor Fix Zamudio* concibe las garantías individuales como *"Los medios jurídicos, predominantemente de carácter procesal, que están dirigidos a la reintegración del orden constitucional cuando el mismo ha sido desconocido o violado por los órganos del Poder"*.<sup>25</sup>

Para *Víctor Martínez Bullé-Goyri* *"las garantías individuales son aquellas destinadas a proteger los derechos fundamentales, que por supuesto, tienen el carácter de constitucional en tanto son parte integrante del texto de la Constitución"*.<sup>26</sup>

*Burgoa Orihuela* escribe que el concepto de garantía en derecho público ha significado distintas protecciones a favor del gobernado dentro de un Estado de Derecho; es decir, dentro de una entidad política, estructurada y organizada

<sup>25</sup> FIX ZAMUDIO, Héctor, "La Constitución y su defensa", UNAM. México; 1984. P. 17.

<sup>26</sup> MARTÍNEZ BULLÉ – GOYRI, Víctor M. "Las garantías individuales en la Constitución de 1917", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 1992. P. 3. sobre el particular, Saúl LARA ESPINOZA considera que las garantías individuales no solo están contempladas en la Carta Magna, sino que también se desprenden de las leyes y los tratados internacionales, porque tales derechos no están incluidos únicamente en la Constitución dentro del capítulo dedicado a las garantías individuales, sino también en el texto de otras disposiciones normativas. "Las garantías constitucionales en materia penal", Porrúa. México; 1998. Pp. 14 y 15.



jurídicamente, en que la actividad gubernamental está sometida a normas preestablecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional.

Además afirma que desde la perspectiva de nuestra norma fundamental, las garantías individuales no implican todo el complejo y variado andamiaje jurídico que sirve para la eficacia y seguridad del estado de Derecho; sino únicamente aquellos derechos del gobernado, frente al Poder público.<sup>27</sup> Señala que no se pueden confundir los derechos del hombre con los derechos del gobernado, debido a que no es posible confundir la parte con el todo; debido a que los derechos del hombre se traducen sustancialmente en potestades inseparables e inherentes a su personalidad; son elementos propios y consustanciales a su naturaleza de ser racional, sin importar la posición jurídico-positiva de tales elementos, en el sentido de investirlos de obligatoriedad e imperatividad por parte de los órganos estatales, por lo que éstos derechos son solo una parte de las garantías individuales.<sup>28</sup>

Por las consideraciones antes expuestas, se puede deducir que las garantías individuales constan de dos elementos subjetivos a saber: El sujeto activo (gobernado), en tanto que el sujeto pasivo (Estado), personificado en sus distintos órganos de autoridad.

---

<sup>27</sup> Cfr.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Las garantías individuales", 23ª edición. Porrúa, México; 1998 P. 181.

<sup>28</sup> Cfr.- *Ibid.* P. 187.

---

La naturaleza de gobernado recae en el individuo, o mejor dicho, sobre una persona, ya sea física o moral; sin embargo debido a que nuestro sistema jurídico penal preponderantemente trata sobre las personas física, solo sobre ellas se hará el siguiente comentario.

El gobernado (persona física) el sujeto activo se constituye por cualquier habitante o individuo que esté dentro del territorio nacional, ( o incluso fuera de él) sin que para ello importe su calidad migratoria, nacionalidad, sexo, condición civil, etc. (esta afirmación tiene relevancia en el campo del derecho penal, y fiscal particularmente).<sup>29</sup>

El objeto de las garantías individuales se desprende del vínculo jurídico que nace de los sujetos mencionados, entre los cuales surgen derechos y obligaciones recíprocos. En efecto, las garantías individuales se han considerado históricamente como aquellos elementos jurídicos que se traducen en mecanismos jurídicos de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales inherentes al ser humano, y con las que debe contar para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al Poder público.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Para el jurista que se cita el nombre de garantías individuales contiene un calificativo que no le es propio, ya que considera que la adecuada denominación de esta clase de derechos constitucionales, debiera ser el de "garantías del gobernado", mismo que se adecua con justeza a su titularidad subjetiva.

<sup>30</sup> Cfr.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo", Editorial Porrúa. México; 2000. P. 185.

La clasificación de las garantías individuales, desde una perspectiva didáctica es la siguiente: garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica y propiedad.

La función de las garantías individuales es la de establecer el mínimo de derechos favorables al gobernado, así como los medios y condiciones para asegurar su respeto pacífico y su goce. De forma conexa, se trata de un instrumento que limita a las autoridades a fin de asegurar los principios de convivencia social, constitucionalidad y legalidad de las leyes así como de los actos de autoridad.<sup>31</sup>

Es de todos conocido, que la substanciación de la averiguación previa, como del proceso penal implica la realización de una serie de actos de autoridad que pueden afectar bienes constitucionalmente protegidos, entre los que se encuentran: la libertad, el patrimonio, el domicilio, el honor, la intimidad y muchos otros, por ejemplo, el primer párrafo del artículo 18 constitucional, 19 y 20, así como las sanciones previstas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, por lo que resulta lógico pensar que las autoridades deben actuar bajo un marco de respeto de tales garantías y de conformidad a la competencia constitucional que se les ha otorgado.

---

<sup>31</sup> Cfr.- OSORIO Y NIETO, César Augusto, Op. Cit. P. 39.

---

Entre los sujetos, gobernados o individuos cuyas garantías habrá de respetarse durante la substanciación de la averiguación previa están los denunciantes o querellantes, ofendidos o víctimas, indiciados, testigos, y los demás sujetos que intervienen en la misma.

Por ello es de suma importancia que el Ministerio Público durante su labor investigativa observe y respete íntegramente, en cada acto que realice, las garantías constitucionales establecidas para la protección de todos los individuos, de tal suerte, que la averiguación previa se lleve a cabo con total apego al marco constitucional, legal y reglamentario.

A fin de proteger la legalidad y seguridad jurídico del gobernado el Ministerio Público tiene la obligación de motivar y fundamentar sus actos de conformidad al artículo 16 de la Norma Fundamental, mismo que dispone: "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde<sup>32</sup> y motive<sup>33</sup> la causa legal del procedimiento...*".

---

<sup>32</sup> Fundamentar es invocar con toda precisión y exactitud el derecho aplicable al caso concreto; esto quiere decir, que la autoridad debe apoyarse en disposiciones legales que se aplique exactamente al caso concreto. Por tal virtud, las autoridades no pueden actuar fuera del marco jurídico, teniendo solo las atribuciones que expresamente les otorgan las leyes

<sup>33</sup> Motivar es exponer con claridad los argumentos lógicos que permiten adecuar los hechos del caso a las normas jurídicas que se invocan (fundamentación). La motivación se constituye por un razonamiento lógico a través del cual se entrelazan los hechos del caso y la norma jurídica que se aplica a fin de resolver lo conducente.

El mismo artículo 16 prescribe que no se podrán otorgar autorizaciones para la intervención de comunicaciones privadas<sup>34</sup> cuando se trate de la materia electoral, *fiscal*, mercantil, civil, laboral, administrativo, ni en el caso de las comunicaciones entre el detenido y su defensor. Por tal motivo, las autoridades hacendarias y el Ministerio Público Federal están impedidos a obtener información derivada del espionaje telefónico, ni en perjuicio del secreto bancario, ya que serían actos que violentan las garantías constitucionales.

El garantismo penal es una teoría, a través de la cual se defienden los derechos de la libertad. Por ser el poder punitivo del Estado el que más claramente amenaza la libertad personal, el garantismo liberal se ha desarrollado como un garantismo penal, constituyendo éste el campo emblemático del garantismo.

A través de la teoría mencionada se expresa la necesidad de minimizar la violencia ejercida por el poder punitivo del Estado; siendo precisamente las garantías penales y procesales los mecanismos para hacer efectiva la exigencia de la reducción de la violencia y la potestad punitiva.

Las garantías penales afectan la descripción de los hechos punibles y la exigencia de daño y culpabilidad, es decir, tienden a reducir la esfera del Poder

---

<sup>34</sup> Se puede advertir fácilmente como la prensa alude a la medida concerniente a la intervención de comunicaciones privadas malamente como "Espionaje telefónico", y digo malamente porque ni se trata de espionaje, ya que éste se concibe como la actividad que pone en peligro la seguridad de la nación y sin hacer referencia al derecho a la intimidad de los gobernados. Y tampoco es telefónica toda vez que las comunicaciones privadas consisten más medios que el mero teléfono, entre los que se podrían incluir, las cartas o correo, el Internet y otros más.

---

legislativo para sancionar e imponer penas. Por su parte, las garantías procesales tales como la paridad entre acusación y defensa, la separación entre la acusación y juez, la presunción de inocencia, la carga acusatoria de la prueba, la oralidad y publicidad<sup>35</sup>.

El garantismo penal se vincula a una filosofía política que impulsa un proyecto de derecho penal mínimo; por lo que la intervención punitiva estatal solo se justifica si permite de facto, reducir la violencia en la sociedad; pero no solo involucra la violencia en los delitos, sino la violencia en las reacciones frente a los delitos; por lo que si el estado mexicano aplicara de inmediato los conocimientos vertidos en ésta teoría seguramente tendría que despenalizar algunas conductas típicas contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

Es propia del garantismo la concepción artificial del Estado y del derecho. Bajo ésta óptica lo único real y anterior al Estado y el derecho está el individuo, sus derechos, necesidades e intereses, en tanto que el Estado solo encuentra legitimidad en la medida en que se oriente a proteger esos derechos individuales.

El garantismo parte de la idea que ya manifestaban *Locke y Montesquieu* de que del Poder hay que esperar siempre un potencial abuso que es preciso

---

<sup>35</sup> Revista. Bien Común y gobierno.- Publicación mensual de la Fundación Rafael Preciado Hernández, A.C. Año 6. No. 72. Noviembre de 2000. Pp. 33 a 38.

---

neutralizar mediante un sistema de garantías, de límites al Poder para la tutela de los derechos.

Como teoría jurídica, el garantismo constituye no solo la base de una filosofía política, sino que en la medida en que las Constituciones vigentes positivizan los derechos o garantías constituye a su vez una base de teoría jurídica crítica.

La Constitución incorpora límites y vínculos a la producción jurídica que son de dos tipos; por un lado los que condicionan la vigencia o legitimidad formal de las normas y actos de Poder, indicando los órganos con competencia normativa y los procedimientos para su ejercicio; por otro lado, los que condicionan su validez o legitimidad sustancial, estableciendo el modelo axiológico que debe uniformar la legislación. Esto significa que las leyes ya no solo deben respetar los requisitos formales que condicionan su vigencia o existencia, sino que habrán de ser congruentes con los principios y valores constitucionales.<sup>36</sup>

La teoría antes expuesta nos pone a reflexionar en torno a la validez y justificación de las políticas de Estado que en la actualidad se aplican en materia criminal y fiscal. Si efectivamente estas tienden al respeto de los derechos fundamentales del hombre, al respeto de las garantías individuales de los

---

<sup>36</sup> FERRAJOLI, Luigi, "Derecho y razón: teoría del garantismo penal", Editorial Trotta. Traducido por Marina Gascón. España; 2001. Asimismo véase el artículo publicado en la revista de ciencias penales. - ITER CRIMINIS.- Num. 2. Segunda época.- México, marzo de 2002. Pp. 247 a 257.

---

governados por el estado mexicano. Dadas la exposición anterior me pregunto ¿Todas las conductas contempladas en los numerales 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, deben ser penalmente tipificadas?, ¿Acaso el Estado no cuenta con medios procesales distintos para hacer valer sus derechos frente al gobernado?, ¿Desde una óptica garantista, el Estado está legitimado para privar de la libertad al gobernado por las conductas (ahora típicas) señaladas?

Segura estoy que el establecimiento de un derecho penal mínimo que reprima ciertas conductas humanas, por el hecho de vivir dentro de una sociedad que las reprueba, tal vez sea la solución; aunque el derecho positivo mexicano demuestra que los gobernantes, juristas y demás sectores involucrados tienen una tendencia a las medidas punitivas represivas como el mejor camino para el combate a la delincuencia. Tal es el caso de la práctica de aquella norma constitucional que permite la prisión preventiva; el cotidiano incremento de las penas a las conductas delictivas, sin que tal medida sea la mas efectiva. Sin embargo, considero que el único fin que debe perseguir el Estado en materia fiscal es el cobro justo, equitativo, proporcional, voluntario y pronto de los impuestos, lo que no necesariamente va a ocurrir si se presiona al gobernado con la cárcel.



---

## **a) LA LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN ENTRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES**

Bien es sabido que durante la averiguación previa y en el proceso penal, propiamente dicho se puede privar de la libertad provisionalmente al presunto responsable de un delito que merezca pena corporal.

Estoy de acuerdo en que se prive de la libertad a un individuo cuando se trata de flagrancia, caso urgente, o cuando el juez considera que hay elementos suficientes para sujetarlo a un proceso penal, siempre y cuando él presunto parezca ser una persona peligrosa para la sociedad, y que por la gravedad del delito y su alta peligrosidad, ésta sea la mejor o única forma de evitar que éste sujeto pueda seguir dañando a los demás entes de la colectividad.

Por tal motivo ha de cambiarse a penas alternativas, para quienes comenten delitos, cuyos actos no representan un peligro de daño inminente para los miembros de la colectividad, tal es el caso de los delitos fiscales; que si bien hay que reconocer, producen un daño, a quienes transgreden las leyes fiscales no se les puede dar el mismo tratamiento que a las personas que han cometido el delito de homicidio, o violación. Por ejemplo, en Francia, en muchas ocasiones se sustituye la prisión preventiva, en cuyo caso existe una clase de control jurisdiccional sobre el presunto responsable del delito, quien se encuentra obligado, entre otras cosas a:

- No salir de los límites territoriales determinados por el juez;
- No ausentarse de su domicilio o residencia fijada por el juez sino bajo las condiciones y por los motivos señalados por aquel;
- No acudir a ciertos lugares, o solo a aquellos a los que se le ha autorizado por el juez;
- Informar al juez de la instrucción sobre cualquier desplazamiento más allá de los límites determinados;
- Presentarse regularmente a los servicios y autoridades designadas por el juez instructor;
- Responder a los citatorios de toda autoridad o de toda persona calificada designada por el juez de instrucción y someterse llegado el caso, a las medidas de control sobre sus actividades profesionales o su frecuencia a la enseñanza;
- Entregar todos los documentos justificativos de su identidad; y especialmente el pasaporte a cambio de recibo;
- Abstenerse de recibir, entrevistarse y relacionarse con las personas que indique el juez ;
- Abstenerse de manejar cualquier vehículo, o ciertos vehículos, y llegado el caso, entregar su licencia de manejo, contra recibo;
- Someterse a las medidas de examen, de tratamiento, de cuidados;
- Proporcionar fianza en atención a los recursos del inculpado, señalando plazos y montos.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Cfr.- BARRITA LÓPEZ, Fernando, "Prisión preventiva y ciencias penales", 2ª edición. Porrúa. México; 1992. Pp. 174 y 175.

---

La Constitución emplea el término de "*libertad provisional bajo caución*", para referir a la libertad de una persona que ha sido privada de ésta garantía, por orden de autoridad judicial o del Ministerio Público, cuando se da la flagrancia o el caso urgente, atento a lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 20 constitucional, 193 y 193 Bis del Código Federal de Procedimientos Penales.

Por su parte, el término caución se debe entender de la forma más amplia, a través de la cual se permite el depósito de dinero, fianza, hipoteca, y cualquier otro medio de garantía. Además el párrafo 2º de la fracción I, apartado "A" del citado precepto constitucional señala que el monto y forma de caución que se fijan, deberán ser asequibles para el inculpado. Y agrega "*Para resolver sobre la forma y el monto de la caución, el juez deberá tomar en cuenta la naturaleza, modalidades y circunstancias del delito; las características del inculpado y la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones procesales a su cargo; los daños y perjuicios causados al ofendido; así como la sanción pecuniaria que, en su caso, pueda imponerse al inculpad*".

Como se puede fácilmente apreciar, las condiciones para otorgar la libertad bajo caución son de índole subjetivo, y algunas objetivas, como lo son: los daños y perjuicios causados por la comisión del delito. Sin embargo, es pertinente que se aclare que en los delitos fiscales no existe la reparación del daño, tal y como lo indica el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, al disponer: "*En los delitos*

---

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

Por ello, la consecuencia lógica de ésta afirmación, es que el monto de la caución que debe ofrecer el gobernado a fin de obtener su libertad provisional no debiera contemplar ni el daño y perjuicio causado por el probable responsable, ni la posibilidad de cubrir una sanción económica.

A pesar de lo expresado en la disposición transcrita, el artículo 92 del mismo Código determina que el monto de la caución que se sirva fijar el juez, comprenderá la suma de la cuantificación de daños y perjuicios y las contribuciones adeudadas, incluyendo la actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

En apariencia, la libertad bajo caución siempre debe comprender la cuantificación del daño o perjuicio, contribuciones adeudadas, actualización y recargos; pero no es así; por lo que ha de interpretarse que lo dispuesto en el precepto citado es que si a la inexistencia de la determinación de contribuciones adeudadas, su actualización y los recargos, ha de estarse tan solo a la

cuantificación del daño o perjuicio que aparece en la querrela o declaratoria que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En caso de existir la determinación de contribuciones adeudadas, actualización y recargos, entonces solo habrá de atender a ésta pues la cuantificación del perjuicio está incluida en ella, salvo el excepcional caso de robo o daño en mercancías contenidas en los recintos fiscales, en cuyos casos es posible diferenciar el daño proveniente de la pérdida o destrucción de la cosa y el perjuicio proveniente de las contribuciones que por ella se omitieron.

Otra característica que debe reunir la resolución judicial en que se fije el monto de la caución, aparte de la inclusión del daño o perjuicio, o las contribuciones, actualización y recargos es que éstos estén relacionados estrictamente con los hechos materia del proceso, de donde se infiere, la ilegalidad de la resolución judicial que pretenda hacer valer adeudos fiscales no relacionados con la causa.

Atinadamente *Mario Alberto Torres López* señala que el sentido de la expresión *"la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos..."* no puede dar pauta a que cualquier adeudo fiscal del procesado, se relacione o no con la causa penal, sea considerado para efectos de la garantía.

El mismo artículo 92, líneas después dispone que *"En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos y razones que justifiquen dicha reducción"*.

Esta disposición nos plantea dos situaciones distintas, a saber: la primera es que la momento en que el juez determina el monto de la garantía, el inculpado ha pagado o al menos, garantizado administrativamente el crédito fiscal derivado de los hechos que dieron génesis a la causa penal y existe la información de ello por parte de la autoridad, en cuyo caso el juez deberá señalar como caución la mitad de lo que hubiera decretado en caso de no haberse garantizado o pagado el crédito fiscal. La otra situación deviene de que el juzgador hubiese fijado previamente el monto de la garantía, y posteriormente, el inculpado pagó o garantizó el crédito fiscal relacionado con los hechos materia del proceso, por lo que habrá reducción o cancelación parcial de las garantías en un 50% de la ya constituida.

Otra circunstancia que deriva de las disposiciones establecidas en el mismo precepto 92 del Código Fiscal de la Federación es que la garantía que se otorgue

TESIS C.  
FALLA DE ORIGEN

con motivo de obtener la libertad provisional, no sustituye de modo alguno las que habrán de cubrirse en los procedimientos administrativo-fiscales.<sup>38</sup>

La libertad provisional bajo caución no procede en los delitos fiscales que sean calificados por ley como graves; en ese sentido el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales dispone en su fracción VI, puntos 1 y 2 lo siguiente:

- 1) *Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 (Del Código Fiscal de la Federación) fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III , segundo párrafo del artículo 104, y*
  
- 2) *Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 (del Código Fiscal de la Federación), cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados<sup>39</sup>.*

Respecto a la prisión preventiva cabe mencionar que en países como el nuestro es utilizada como medio de opresión por parte de quienes detentan el Poder, en los casos de los delitos llamados patrimoniales.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Cf.- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, "Teoría y práctica de los delitos fiscales", Porrúa. México; 2000. Pp. 267 a 270.

---

Diversos autores afirman que la libertad provisional bajo caución es sumamente beneficiosa para los acusados del delito de defraudación fiscal, pues no es lo mismo defenderse preso, que en libertad; toda vez que en éstas condiciones el procesado está en mejores condiciones para lograr una mejor defensa de su asunto y desvirtuar las pruebas que se presenten en su contra.<sup>40</sup>

*Barrita López* recalca la necesidad de que se tomen nuevas medidas, que no sean lesivas para la dignidad humana, que sean técnicamente eficaces, sean racionales y congruentes con el sistema de justicia penal establecido en la Constitución Política, superando el anacronismo que representa hoy en día la libertad bajo caución<sup>41</sup>, medida que ha sido criticada en virtud de que no brinda igual protección para todos los súbditos, en detrimento, especialmente de los pobres; en un país donde diariamente se producen miles de pobres; por lo que el sistema de prisión preventiva debe ser de excepción y no de aplicación general, para un número ilimitado de delitos.

La libertad provisional bajo caución deja de surtir efectos cuando se ha dictado sentencia definitiva en el caso concreto, en cuyo caso, la libertad deja de ser provisional para convertirse en definitiva y por lo tanto, dicha libertad ya no debe ser garantizada; pero si la sentencia definitiva es contraria a las pretensiones

---

<sup>39</sup> Cfr.- BARRITA LÓPEZ, Fernando.- Op. Cit. P. 176.

<sup>40</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro, "Responsabilidad fiscal penal", Ediciones fiscales ISEF. México; 1992. P. 74.

<sup>41</sup> Cfr.- BARRITA LÓPEZ, Fernando.- Op. Cit. P. 178.



del inculpado, la libertad provisional deja de surtir sus efectos para que el sentenciado purgue la pena a que fuese condenado.<sup>42</sup>

## 2.4 LAS GARANTÍAS DEL GOBERNADO EN MATERIA TRIBUTARIA

Abordadas que fueron las garantías del inculpado en la averiguación previa es menester que nos avoquemos al estudio de las garantías que tiene todo gobernado en materia tributaria, sobre las que habrá de señalarse:

Como ya ha sido señalado, las garantías individuales son aquellos derechos fundamentales o libertades individuales que conforman la dignidad de las personas, que han sido adoptados en la Constitución de un Estado a favor de los gobernados. Ahora bien, para los efectos de la presente tesis, tan solo se abordarán las garantías de audiencia, de legalidad, equidad y proporcionalidad, del gobernado y de los impuestos respectivamente.

Específicamente el artículo 16 constitucional dispone:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*“la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones*

<sup>42</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro.- Op. Cit. P. 75.

---

*fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.*

Acertadamente, el Profesor *Carrasco Iriarte* señala que si se entremezclan el precepto legal citado y el relativo a las formalidades que se requieren para los cateos, se obtienen los requisitos mínimos que la autoridad hacendaria debe observar al momento de realizar las visitas domiciliarias a los contribuyentes, conforme al octavo párrafo del mismo precepto, y que se traducen en lo siguiente:

- La orden de visita deberá ser por escrito;
- Debe expresarse el lugar que ha de inspeccionarse;
- El nombre de la persona o personas con las que se debe entender la visita;
- El objeto preciso de la visita;
- El final de la inspección se deberá levantar acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la visita.<sup>43</sup>

#### **a) AUDIENCIA**

*Alonso Pérez Becerril* hace énfasis en que la garantía de audiencia, es una de las de mayor importancia dentro de nuestro régimen jurídico, en virtud de ser la

---

<sup>43</sup> Cfr.- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho fiscal constitucional”, 4ª edición. Oxford University Press. México; ; 2000. P. 23 y siguientes, páginas en las cuales desarrolla detalladamente cada uno de los puntos, por lo que se sugiere su lectura, toda vez que para los efectos del presente trabajo no es necesario abundar en su contenido, ya que nos desviaría de nuestro objeto principal, que son las garantías de audiencia, legalidad, equidad y proporcionalidad en materia tributaria.

---

principal defensa con que cuenta todo gobernado frente a los actos de Poder público tendientes a privarlo de la vida, propiedades y posesiones, y que por ende, se encuentra plasmada en el artículo 14 del Pacto Federal.<sup>44</sup>

Para autores como *Gregorio Sánchez León* el procedimiento administrativo de ejecución, no observa el respeto de la garantía de audiencia a favor del contribuyente, puesto que en ningún momento procesal se le brinda la oportunidad de ser oído a efecto de impugnar el crédito que el Estado le exige, y muchos menos puede probar su dicho.

Por consecuencia, ningún ordenamiento jurídico que regule procedimientos administrativos puede negar el derecho de los gobernados a ser oídos y vencidos en juicio, no obstante las modalidades que pueda dársele a los procedimientos administrativos, con motivo de lograr su celeridad y eficacia; sino por el contrario, se requiere de la armonización de las peculiaridades de los procedimientos administrativos con el respeto a la garantía de audiencia.<sup>45</sup>

Sobre el particular, el eminente jurista mexicano *Ignacio Burgoa* opina que en puridad constitucional, cuando una ley administrativa faculta a la autoridad a realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un proceso

---

<sup>44</sup> Cfr.- PÉREZ BECERRIL, Alfonso, "Presunciones tributarias en el derecho mexicano", Porrúa. México; 2001. P. 77.

<sup>45</sup> Cfr.- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio.- Op. Cit. Pp. 68 y 69. Autor que en su momento ya advertía la incongruencia del procedimiento administrativo de ejecución y el respeto de la garantía de audiencia.

---

defensivo previo, se estará en presencia de una violación flagrante de la garantía de audiencia, aunque la propia ley establezca recursos o medios de impugnación de los referidos actos.<sup>46</sup>

Posición contraria a la del maestro *Burgoa*, ha sostenido el jurista administrativo *Alfonso Nava Negrete* que no en todos los casos se puede brindar particular la oportunidad de ofrecer pruebas y de ser oído dentro del procedimiento de elaboración de los actos administrativos, por lo que su cumplimiento se supliría mediante el procedimiento administrativo de impugnación, siempre y cuando hubiera la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado.<sup>47</sup>

Tanto *Pérez Becerri*<sup>48</sup> como *Sánchez León* coinciden en que la garantía de audiencia en un principio estuvo enderezada hacia las autoridades del Poder judicial y del Poder ejecutivo, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó que las autoridades del Poder legislativo debían obedecer tal mandato constitucional, por lo que en todo ordenamiento jurídico creado por los representantes populares en que se pretendiera privar al gobernado de alguno de sus derechos debían tomar en consideración el respeto a la garantía de audiencia. Por tanto, el primero de los mencionados concluye que a fin de estar en posibilidad

---

<sup>46</sup> Autor citado por: *Ibíd.* Pp. 70.

<sup>47</sup> Cfr.- NAVA NEGRETE, Alfonso, "Derecho procesal administrativo", México; 1959. P. 86.

<sup>48</sup> Cfr.- PÉREZ BECERRIL, Alonso.- Op. Cit. Pp. 78 y 79.

de referirse a una verdadera garantía de audiencia en materia tributaria, en el Poder legislativo deben estar representados efectivamente los contribuyentes, toda vez que así se podría afirmar que aceptan el sistema contributivo del país, además de que aceptan la presión fiscal que implica el sistema y contribuyen a los fines del plan económico, por lo que la ausencia de un Poder legislativo, carente de una verdadera legitimidad y representación, niega la garantía de audiencia en materia fiscal en un país.<sup>49</sup>

Ante tales argumentos se debe decidir sobre la postura que se tiene que adoptar sobre el particular, misma que se podrá fundar en las siguientes jurisprudencias.

#### **AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE.**

En los casos en que los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades tal obligación y, consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.

Séptima Época:

Amparo en revisión 3364/49. Joaquín Velázquez Pineda y coags. 11 de julio de 1949. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 4722/70. Poblado de Las Cruces (ahora Francisco I. Madero), Municipio de Lagos de Moreno, Jalisco. 25 de febrero de 1971. Cinco votos.

Amparo en revisión 3372/73. Carmen Gómez de Mendoza. 14 de marzo de 1974. Cinco votos.

---

<sup>49</sup> Cfr.- *Ibíd.* P. 81.

Amparo en revisión 2422/73. Adolfo Cárdenas Guerra. 28 de marzo de 1974. Cinco votos.

Amparo en revisión 2712/73. Ernesto Elías Cañedo. 18 de septiembre de 1974. Unanimidad de cuatro votos.

**NOTA:**

Tesis 3, Informe 1974, Segunda Parte, pág. 25.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo VI, Parte SCJN. Tesis: 82 Página: 54. Tesis de Jurisprudencia.

**AUDIENCIA, RESPETO A LA GARANTIA DE. DEBEN DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIE EN SU CONTRA.**

La garantía de audiencia consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse, y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales, a saber: la posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa; y la de producir alegatos para apoyar esa defensa con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes. Esto presupone, obviamente, la necesidad de que los hechos y datos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse. De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2592/85. Luis Salido Quiroz. 13 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1487/85. Arcelia Velderráin de Chacón. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1558/85. Olivia Melis de Rivera. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1594/85. Ricardo Salido Ibarra. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1598/85. Dinora Toledo de Ruy Sánchez. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

**NOTA:**

Tesis 1, Informe 1985, Segunda Parte, pág. 5.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo VI,  
 Parte SCJN. Tesis: 96 Página: 63. Tesis de Jurisprudencia.

**VISITAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SE ENTIENDAN CON UN TERCERO SIN PREVIO CITATORIO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.**

El artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y siete, permite la entrega de la orden de visita y el desahogo de la misma por escrito, para verificar el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales, con la persona que se encuentre en el establecimiento, en los términos siguientes: "Artículo 49. Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente: ... II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.". Lo anterior pone de manifiesto que la orden de visita entregada y practicada con la persona que se encuentre en el establecimiento en aquellos casos en que el visitador no localice al interesado o a su representante legal, a pesar de no haber mediado citatorio previo, evidentemente le es notificado a través de un tercero para respetar la garantía de audiencia del visitado, pues esta circunstancia es precisamente la que le permite al quejoso, en su caso, al pronunciarse la resolución administrativa respectiva, interponer el medio de defensa correspondiente expresando su inconformidad en contra de lo asentado por el visitador autorizado en el acta respectiva o bien en contra de la propia orden de visita, porque al darle a conocer el nombre de la autoridad que emitió dicha orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se le da la oportunidad de combatir su actuación, presentando las pruebas pertinentes que desvirtúen los hechos conocidos por los visitadores y alegando en su defensa. Es por ello, que el artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación no conculca la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

VI.1o.A. J/12

Amparo directo 343/99.-María de los Ángeles Lily Ruedas Gómez.-13 de enero de 2000.-Unanimidad de votos.-Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.-Secretario: Jesús Ortiz Cortez.

Amparo directo 404/99.-José Efraín Sánchez Vázquez.-20 de enero de 2000.-Unanimidad de votos.-Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.-Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

Amparo directo 188/99.-Abastecedora de Dulces y Materias Primas Omega, S.A., de C.V.-3 de febrero de 2000.-Unanimidad de votos.-Ponente: Jorge Higuera Corona.-Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

Amparo directo 411/99.-Mario Eduardo Sánchez Vázquez.-24 de febrero de 2000.-Unanimidad de votos.-Ponente: Jorge Higuera Corona.-Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.

Amparo directo 740/99.-Mario Santiesteban Alonso.-4 de octubre de 2000.-Unanimidad de votos.-Ponente: Jorge Higuera Corona.-Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo XII, Octubre de 2000. Tesis: VI.1o.A. J/12 Página: 1253. Tesis de Jurisprudencia.

**VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.**

El artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comento.

Séptima Epoca:

Revisión fiscal 83/78. Carnes y Alimentos Refrigerados, S. A. 22 de marzo de 1979. Cinco votos.

Revisión fiscal 55/79. Industrias Capri, S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de cuatro votos.

Revisión fiscal 75/79. A. Y. V. I., S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de cuatro votos.

Revisión fiscal 89/79. Pelletier, S. A. 14 de agosto de 1980. Unanimidad de cuatro votos.

Revisión fiscal 98/79. Mercería el Porvenir, S. A. 27 de octubre de 1980. Mayoría de cuatro votos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo III,  
Parte SCJN. Tesis: 574 Página: 417. Tesis de Jurisprudencia.

**AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.**

Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya 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, 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 por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5032/69. Fábrica de Aceites "La Rosa", S. A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 250/58. Guadalupe Landa Escandón y coags. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 6714/57. Ma. Teresa Chávez Campomanes y coags. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundelewich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 79 Página: 93. Tesis de Jurisprudencia.

**b) LEGALIDAD, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD**

*Juan Jacobo Rousseau*, en el Contrato Social, sustentó el principio de legalidad como expresión de la voluntad general, cuando señala que la soberanía

reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes. Por lógica, sostiene que para que la voluntad sea general debe partir de todos y así poderse aplicar a todos, perdiendo toda su rectitud al momento en que tiende a un objeto individual o determinado.<sup>50</sup>

La transición del gobierno autoritario a la república democrática ha dado inicio y desarrollo al constitucionalismo moderno, caracterizado por el reconocimiento de los derechos individuales y el establecimiento de garantías para su plena vigencia.<sup>51</sup>

De las garantías constitucionales, la de seguridad jurídica implica concomitantemente la de legalidad, puesto que una forma de afianzar la seguridad jurídica de un pueblo, es mediante la predeterminación del deber ser, con el objeto de que tanto los gobernados como los gobernantes sepan las reglas del juego de antemano.<sup>52</sup>

La garantía de legalidad se encuentra impresa, también, en el texto del artículo 14 constitucional y que consiste esencialmente en que para la privación de cualquier derecho del individuo, se debe seguir un procedimiento que revista los

---

<sup>50</sup> Autor citado por: DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, "Compendio de derecho administrativo", Porrúa. México; 1994. P. 5.

<sup>51</sup> Cfr.- SPISSO, Rodolfo, "Derecho constitucional tributario", Editorial Desalma. Argentina; 1991. P. 187.

<sup>52</sup> Cfr.- LANZ DURET, Miguel, "Derecho constitucional mexicano", 5ª edición. Editorial Continental. México; 1982. P. 7.

requisitos fundamentales para el respeto de la garantía de audiencia, fundándose en la ley y su aplicación correcta.

*"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. En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía o aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".*

*Margarita Lomelí Cerezo* considera que dada la naturaleza represiva que tienen los actos de imposición de las sanciones fiscales y administrativas, la aplicación de la ley debe hacerse en los términos establecidos para los juicios del orden penal. Por tanto, al tratarse de sanciones administrativas por violación a las disposiciones fiscales, no puede constitucionalmente imponerse penas por la aplicación de la analogía, ni por mayoría de razón.

Esta posición se viene a reforzar con el precepto previsto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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

En materia fiscal, como en materia penal rige el principio "*nulla poena, nullum crimen sine lege*", toda vez que ningún acto fraudulento y peligroso para el tesoro puede considerarse como una infracción punible, si la ley no lo incrimina formalmente.<sup>53</sup>

En este mismo sentido el jurista argentino *Manuel Andreozzi* sostiene que la contravención tributaria, para ser tal, debe estar contemplada en la ley. Cuando en ésta se establece la infracción pero no determina los límites de la pena, no ha

<sup>53</sup> ROSIER, Camilo, "La lucha contra el fraude fiscal", Boletín de la Tesorería del Distrito Federal. No. 62 y 63, agosto y septiembre de 1954.

creado propiamente la contravención, porque para la doctrina penal, la violación y su respectivo castigo constituyen una unidad conceptual. Por tanto no hay delito ni violación no delictiva sin que la ley tipifique la conducta antijurídica y fije la pena.<sup>54</sup>

Así pues, respeto al principio de legalidad de los impuestos hemos encontrado la siguiente jurisprudencia, que a la letra dice:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.**

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Época:

<sup>54</sup> Cfr.- ANDREOZZI, Manuel, "Derecho tributario argentino", Tomo II. Argentina; 1951. P. 345.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

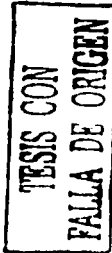
Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Epoca: Séptima Epoca. Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 168 Página: 169. Tesis de Jurisprudencia.



Es el mismo precepto citado en la jurisprudencia (31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) el que dispone la equidad y proporcionalidad de los impuestos.

El vocablo equidad proviene de la voz latina *aequitas*, que significa moderación y templanza. Según la visión de distintos autores, a la equidad la conciben como la justicia; como norma individualizada justa; como un criterio al que debe aspirar el juez o funcionario administrativo. *Recasens Siches* afirma que la equidad no constituye un procedimiento para corregir leyes imperfectas, sino que es la manera de interpretar todas las leyes.

El principio de equidad no es férreo, ni pretende igualar a todos los habitantes de un país, cuando se trata de materia tributaria. No pretende distribuir

el gasto público entre todos los habitantes por igual; toda vez que entendido de ésta forma iría en contra del principio de proporcionalidad. El principio, tan solo implica, que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes; toda vez que se debe atender a la heterogeneidad de la población, como un mosaico formado de distintos colores, compuesto de diversas clases de personas.

Por su parte *Miguel Valdez Villareal* señala que la equidad tiene distintas connotaciones tratándose de la materia fiscal, siendo éstas, las siguientes:

- La primera equivale a la distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público.
- La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse una serie de impuestos que afecten a los bienes de las personas y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal suerte que la carga fiscal, individual o globalmente considerada sea justa.
- La pareja aplicación de la ley, sin excepción alguna; así como que se deje de aplicar a quien no está obligado legalmente.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- El debido ejercicio de las partidas presupuestales, por parte de las autoridades, mediante eficaces programas gubernamentales.<sup>55</sup>

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.**

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

P./J. 24/2000

Amparo directo en revisión 682/91.-Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V.-14 de agosto de 1995.-Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis.-Ausente: Juvenino V. Castro y Castro.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-10 de mayo de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-10 de mayo de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-10. de junio de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José de Jesús Gudíño Pelayo.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98.-WMC y Asociados, S.A. de C.V.-4 de noviembre de 1999.-Unanimidad de ocho votos.-Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza.-Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Secretario: Miguel Moreno Camacho.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

<sup>55</sup> Cfr.- VALDEZ VILLAREAL, Miguel, "Estudios fiscales administrativos 1964-1981", Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México; 1981. Pp. 50 a 52.



El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Nota: La ejecutoria relativa al amparo directo en revisión 682/91, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 209.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000 Página: 35. Tesis de Jurisprudencia.

En su acepción etimológica, la proporcionalidad proviene del latín *proportio*, *proportionis*, vocablo que se descompone en *portio*, que a su vez proviene del latín *pars*, *partis*, que significa porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones, posición, inclinación y dirección.

Según *Fritz Neumark* la proporcionalidad en materia tributaria es el que fija y distribuye el monto de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes.<sup>56</sup>

En México, nuestro Poder Judicial ha sostenido que la proporcionalidad de los impuestos radica fundamentalmente, en que los sujetos pasivos contribuyan con los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar la parte justa y adecuado a su nivel de ingresos.

---

<sup>56</sup> Cfr.- NEUMARK, Fritz, "Principios de imposición", Instituto de estudios Fiscales. Traducido por: José Zamit Ferrer. España; 1974. P. 176.

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Volúmenes 199-204, \*\*\*pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. \*26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. \*\*Ponente: Carlos de Silva Nava.

**NOTA:**

\*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

\*\*En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

\*\*\*En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca.

Volumen 199-204 Primera Parte. Tesis: Página: 144. Tesis de Jurisprudencia.

*Ramón Reyes Vera* sostiene que la vinculación entre el principio de proporcionalidad y legalidad es estrecha, puesto que es requisito constitucional que la primera se de dentro del marco constitucional y legal de un país.<sup>57</sup>

## **2.5 RESOLUCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO QUE PONEN FIN A LA AVERIGUACIÓN PREVIA**

Volviendo al tema punitivo, cuando el contribuyente omite el pago de impuestos o actúa con dolo para obtener algún beneficios fiscal que no le es debido puede incurrir en delito, por lo que el Ministerio Público de la Federación tiene la obligación de reunir el cuerpo del delito y probar la probable responsabilidad del sujeto, a fin de llevarlo a los tribunales y sujetarlo a proceso penal. En su función investigadora e imparcial, el representante social puede culminar con su encomienda constitucional cuando dicta alguna de dos resoluciones, a saber: ejercicio o no ejercicio de la acción penal.

---

<sup>57</sup> Autor citado por: PÉREZ BECERRIL, Alonso.- Op. Cit. P. 121.

## a) EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL

*Según Marco Antonio Díaz de León el ejercicio de la acción penal "es el acto procesal por virtud del cual el Ministerio Público cumple con su Poder-deber de acudir al órgano jurisdiccional, para exigirle que se avoque, mediante proceso, al conocimiento y resolución de una determinada pretensión punitiva imputada a uno o más hipotéticos responsables o presuntos partícipes del delito cuestionado".<sup>58</sup>*

En México, como en algunos otros países, el Ministerio Público, fiscal, etc, tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal, lo que se traduce en la imposibilidad material y jurídica de los particulares para acudir directamente ante los tribunales en clamor de justicia.<sup>59</sup>

Quienes adoptan éste sistema, justifican su decisión, argumentando que con ello se evita que los delitos queden sin persecución, impedir la impunidad de los delincuentes, ya que en virtud del mismo se reduce al mínimo la posibilidad de que se llegue a un arreglo compensatorio entre el infractor y la víctima, salvo en los delitos que se persiguen por querrela de parte, en los que el ofendido tiene la

---

<sup>58</sup> DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, "Diccionario de derecho procesal penal y de términos usuales en el proceso penal", Tomo I. Porrúa. México; 1986. P. 690.

<sup>59</sup> En países, como es el caso de Inglaterra se permite a los particulares acudir directamente ante los tribunales penales, basados en su idea propia de libertad, la cual conciben sin ataduras, y en la materia que nos ocupa no justifican la existencia de intermediarios que coarten la libertad del individuo a que se le haga justicia. Además sostienen que la existencia de una autoridad que detente el derecho de excitar a los tribunales constituye un desequilibrio procesal entre las partes, lo que no acontece cuando son dos gobernados con la misma jerarquía quienes acuden directamente ante el juzgador para dirimir el conflicto.

facultad de otorgar el perdón al infractor.<sup>60</sup> Tal es el caso del delito de Defraudación fiscal.

## **b) NO EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL**

En sistemas mixtos como el que se da en Alemania, con gran semejanza al sistema de monopolio se permite que al lado de la actuación del Ministerio Público, como quien tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal, actúe un particular como tercero coadyuvante. Sistema bajo el cual, el particular tiene derecho a que se le razone la resolución en que el representante social se funde en el no ejercicio de la acción frente a los tribunales. Ante la negativa del Ministerio Fiscal puede el ofendido acudir en queja ante el superior jerárquico, y bajo el supuesto de que el superior mantenga el mismo criterio que su inferior, aún tiene la posibilidad de que se le oiga ante la autoridad jurisdiccional quien decidirá lo conducente.<sup>61</sup>

El cuarto párrafo del artículo 21 constitucional dispone:

*"Las resoluciones del ministerio público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley".*

<sup>60</sup> Cfr.- DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, "Diccionario de derecho procesal penal y de términos usuales en el proceso penal", Tomo I. Porrúa. México; 1986. Pp. 691 y 692. En el libro de HERNÁNDEZ LÓPEZ, Aarón, "El proceso penal Federal comentado", 3ª edición. Porrúa. México; 1994. Pp. 37 y 38 se puede ver un acuerdo de consignación, mediante el cual, el Ministerio Público habiendo comprobado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado, ejercita la acción penal respectiva, mismo que se debe hacer acompañar por el pliego de consignación correspondiente.

<sup>61</sup> Cfr.- DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, "Diccionario de derecho procesal penal y de términos usuales en el proceso penal", Tomo I. Porrúa. México; 1986. P. 693.

Sobre lo anterior, podemos citar las siguientes tesis de jurisprudencias, que a la letra dicen lo siguiente:

**ACCIÓN PENAL. EL ARTÍCULO 21, PÁRRAFO CUARTO, CONSTITUCIONAL, SE ERIGE EN GARANTÍA DEL DERECHO DE IMPUGNAR LAS RESOLUCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO SOBRE EL NO EJERCICIO O DESISTIMIENTO DE AQUÉLLA.**

En la iniciativa presidencial que dio origen a la reforma al artículo 21 constitucional, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y cinco, se reconoció la necesidad de someter al control jurisdiccional las resoluciones sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, con el propósito de garantizar los derechos de las víctimas y la protección misma de la sociedad, evitando que algún delicto quede, injustificadamente, sin persecución. Del dictamen elaborado por las Comisiones Unidas de Justicia, Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, en cuanto a la iniciativa en comento descuelle, como elemento preponderante, la determinación de hacer efectiva la seguridad jurídica de los gobernados en lo referente a las funciones que el Ministerio Público tiene encomendadas de perseguir los delitos y ejercer la acción penal, otorgando a aquéllos la oportunidad de impugnar las determinaciones respecto del no ejercicio y desistimiento de la acción penal, para lograr, por un lado, que las víctimas de los delitos o sus familiares obtengan una reparación del daño; por otro, que se abata la impunidad; y, además, que se impida que por actos de corrupción, la representación social no cumpla con sus funciones constitucionales. A su vez, el dictamen emitido respecto de la iniciativa presidencial por las Comisiones Unidas de la Cámara de Diputados, que dio paso a la aprobación con modificaciones de la citada iniciativa, pone de relieve el propósito legislativo de elevar al carácter de garantía individual el derecho de impugnar las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio o desistimiento de la acción penal, para hacer efectivo el respeto a la seguridad jurídica. Esos antecedentes legislativos son reveladores del nacimiento de la garantía individual de impugnar las resoluciones de mérito, por lo que es factible lograr que, mediante el juicio de amparo, el Ministerio Público, por vía de consecuencia, ejerza la acción penal o retire el desistimiento.

P./J. 128/2000

Amparo en revisión 32/97.-21 de octubre de 1997.-Once votos.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 961/97.-21 de octubre de 1997.-Once votos.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2096/98.-25 de mayo de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: Mariano Azuela Güitrón.-Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.-Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 2880/97.-11 de noviembre de 1999.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudíño Pelayo.-Ponente: José de Jesús Gudíño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el proyecto Olga Sánchez Cordero de García Villegas.-Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 3535/917.-15 de noviembre de 1999.-Once votos.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 128/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

Nota: Las ejecutorias relativas a los amparos en revisión 32/97 y 961/97, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, diciembre de 1997, páginas 26 y 57, respectivamente.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época:

Novena Época. Tomo XII, Diciembre de 2000. Tesis: P./J. 128/2000 Página: 5. Tesis de

Jurisprudencia.

**ACCIÓN PENAL. ES PROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DE LA ABSTENCIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO DE PRONUNCIARSE SOBRE EL EJERCICIO O NO EJERCICIO DE AQUÉLLA.**

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que el juicio de amparo indirecto es procedente en contra de las determinaciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio o desistimiento de la acción penal, mientras no se establezca el medio ordinario de impugnación en la vía jurisdiccional. Ahora bien, dicha procedencia debe hacerse extensiva en contra de la abstención del representante social de pronunciarse sobre los resultados que arroje la averiguación previa, en virtud de que tal omisión tiene los mismos o más graves efectos que los de una resolución expresa de no ejercicio o desistimiento. Esto es así, porque el gobernado queda en completo estado de incertidumbre e inseguridad jurídica con respecto a la persecución de los presuntos delitos por él denunciados, situación que precisamente quiso evitar el Constituyente Permanente al propugnar por la reforma del cuarto párrafo del artículo 21 de la Constitución Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994. En consecuencia, para hacer efectivo el propósito del Constituyente Permanente, consistente en procurar que las denuncias sean atendidas y que el Ministerio Público ejercite las funciones de investigación que le encomienda la ley, resulta procedente otorgar a los particulares el derecho de recurrir la omisión de éste de emitir algún pronunciamiento como resultado de la averiguación previa, a través del juicio de amparo indirecto, hasta en tanto no se establezca el medio ordinario de impugnación; pues, de lo contrario, en nada beneficiaría al gobernado contar con el derecho de impugnar la resolución expresa de no ejercicio de la acción penal, si no cuenta con la facultad de exigir su emisión.

Contradicción de tesis 35/99. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito, por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y por el Segundo Tribunal Colegiado del Noveno Circuito. 17 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudíño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Tesis de jurisprudencia 16/2001. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de diecisiete de abril de dos mil uno, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente José de Jesús Gudíño Pelayo, Juventino V. Castro y

Castro, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Epoca: Novena Epoca. Tomo XIII, Mayo de 2001. Tesis: 1a./J. 16/2001      Página:

11. Tesis de Jurisprudencia.

Por el momento la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 1º niega la posibilidad de acudir ante el Tribunal Administrativo Federal en queja cuando el Ministerio Público Federal se niega a ejercitar la acción penal.

Sobre la materia se ha pronunciado la siguiente tesis:

**JUECES DE DISTRITO. ESTÁN FACULTADOS PARA APRECIAR SI HA TRANSCURRIDO UN PLAZO RAZONABLE PARA QUE EL MINISTERIO PÚBLICO EMITA ALGÚN PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DEL EJERCICIO O NO EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL Y PARA, EN SU CASO, IMPONERLE UNO PARA QUE DICTE LA RESOLUCIÓN QUE CORRESPONDA COMO RESULTADO DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA.**

La circunstancia de que el juicio de amparo indirecto sea procedente en contra de la abstención del Ministerio Público de pronunciarse sobre el ejercicio o no ejercicio de la acción penal, autoriza al juzgador de amparo a apreciar en cada caso concreto si ha transcurrido un plazo razonable para que la representación social dicte la resolución que conforme a derecho corresponda, con base en las manifestaciones del quejoso y las de la propia autoridad responsable en su informe con justificación, sin que ello implique otorgar al juzgador constitucional la facultad de estudiar el fondo de la denuncia o querrela planteada por el gobernado, sino únicamente la de imponer, en su caso, a dicha representación un plazo prudente para que dicte su resolución.

Contradicción de tesis 35/99. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito, por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y por el Segundo Tribunal Colegiado del Noveno Circuito. 17 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Tesis de jurisprudencia 24/2001. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil uno, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: presidente José de Jesús Gudiño Pelayo, Juventino V. Castro y Castro, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Humberto Román Palacios.



---

**CAPÍTULO TERCERO.**

**EL DERECHO PENAL FISCAL Y EL DELITO DE  
DEFRAUDACIÓN FISCAL**

---

TESIS C. C.  
FALLA DE ORIGEN

---

## CAPÍTULO TERCERO

### EL DERECHO PENAL FISCAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

#### 3.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

Con el paso del tiempo, el derecho ha sufrido una evolución, toda vez que así como la sociedad éste debe ser dinámico para no quedar a la zaga de los fenómenos que pretende regular.

Las leyes se han venido desprendiendo de su tronco común, constituyendo campos autónomos. El tronco común es el derecho constitucional, de donde deriva el derecho administrativo, mismo que da origen al llamado derecho financiero, y como rama de éste último está colocado el derecho fiscal, para que finalmente podamos desprender al derecho penal fiscal, como objeto de nuestro estudio. Tal y como se advierte por necesidades teóricas, prácticas y didácticas del tronco común se han tenido que desprender diversas ramas a efecto de perfeccionar su contenido jurídico.

Para el autor español *Sainz de Bujanda*<sup>62</sup> el derecho financiero *"es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda pública del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de*

---

<sup>62</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Lecciones de derecho financiero", Universidad Complutense de Madrid. España; 1979. P. 1.

*ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines, añadiendo que tanto el derecho tributario, como el presupuestario, son ramas del derecho financiero*".

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Para *Giuliani Fonrouge*<sup>63</sup> el derecho financiero "es la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejerzan, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origine", aunque más adelante señala: "el derecho financiero expondría las normas jurídicas de las leyes que determinan la distribución de las cargas públicas, con el objeto de indicar su exacta interpretación".

*Mario Pugliese*<sup>64</sup> concibe al derecho financiero como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la aplicación de esas normas".

De la lectura que se haga de los conceptos anteriores, se advierte que algunos autores no llegan a distinguir el concepto de derecho financiero, con el de

<sup>63</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M.- Op. Cit. P. 26.

<sup>64</sup> PUGLIESE, Mario, "Instituciones de derecho financiero", 2ª edición. Porrúa, México; 1976. P. 154.

derecho tributario o derecho fiscal, amén de que los que conciben al derecho como un conjunto de normas, tan solo toman en cuenta una de las fuentes del derecho, por lo que su visión es muy acotada, ya que no toman en cuenta a la doctrina, la jurisprudencia y las regulaciones anteriores, que aunque ya no tienen vigencia, forman un precedente importante, sobre todo en materia fiscal. Entre quienes sí parecen distinguir el contenido de cada una de las ramas, aunque sus concepciones pudieran ser objeto de críticas, se pueden citar:

*Para Ernesto Flores Zavala<sup>65</sup> "el derecho financiero público o derecho fiscal es una rama del derecho administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro Poder público".*

*Para Manuel Andreozzi<sup>66</sup> el derecho tributario "es la rama del derecho público que estudia los principios, el fin de las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que está obligado a pagarlos".*

Por su parte, *Sergio de la Garza<sup>67</sup> afirma que "el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales; a las relaciones*

---

<sup>65</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de finanzas públicas mexicanas", 13ª edición. Porrúa. México; 1971. P. 10.

<sup>66</sup> ANDREOZZI, Manuel.- Op. Cit. P. 39.

<sup>67</sup> GARZA, Sergio de la, "Derecho financiero mexicano", 5ª edición. Porrúa. México; 1973. P. 21.

---

*jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento; a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones impuestas por su violación."*

Esta última definición se aproxima mayormente a los propósitos que persigue la presente tesis, que se enfoca a las sanciones impuestas por la violación de las disposiciones fiscales, en particular, la pena privativa de la libertad que merece la comisión del delito de defraudación fiscal.

### **3.2 CONCEPTO DE DERECHO PENAL FISCAL**

*Osorio y Nieto* señala que es evidente la necesidad que hay de proteger los ingresos del Estado o hacienda pública, toda vez que el gasto público es cubierto mediante los recursos que obtiene el Estado de diversas formas; motivo por el cual en algunas etapas de la historia dicha protección haya sido cruel y enérgica, e incluso, inhumana.<sup>68</sup>

Para el autor citado, *"el derecho penal fiscal es el conjunto de normas y principios jurídicos referentes a los delitos tributarios"*.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Cfr.- OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, "Delitos federales", 4ª edición. Porrúa. México; 1998. P. 204.

<sup>69</sup> *Ibid.* P. 206.

---

Así como en el punto anterior hemos señalado la dinámica y desincorporación del cuerpo legislativo de un tronco común, a fin de proteger al fisco Federal, en épocas mas o menos recientes se ha constituido una subraya del derecho penal a la que se han servido denominar, "Derecho penal fiscal", "Derecho fiscal penal", "Derecho tributario penal", entre otros.

La dinámica referida de la ley ha dado pauta a una discusión doctrinal en torno a la naturaleza del desprendimiento de la subraya que nos ocupa, ya que algunos tratadistas sostienen que deriva del derecho administrativo, y otros, del derecho penal.

Entre los partidarios de la primera tesis se encuentra *Giuseppe Maggiore* quien considera que existe un ilícito fiscal o delito de hacienda; y que el derecho penal fiscal es una rama del derecho administrativo aunque reconoce, como ya lo hemos comentado que el principio *nullum crimen sine lege* es aplicable para los delitos fiscales. Además agrega que generalmente, sus penas son de carácter pecuniario, y en ocasiones privativas de la libertad; y que dichas sanciones pecuniarias no constituyen meras reacciones penales, dado que se convierten en ventajas económicas para el Estado, motivo por el cual se suele confundir la pena con el resarcimiento del daño.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Cfr.- MAGGIORE, Giuseppe, "Derecho penal", Vol. I. Editorial Temis. Colombia; 1954. P. 48.

Para *Dino Jarach* las sanciones tributarias o administrativas no pertenecen al mundo del derecho penal, sino que se han escindido del conjunto de normas represivas contenidas en el orden jurídico, para constituir una disciplina totalmente autónoma en su aspecto estructural; y que el derecho tributario penal o administrativo penal no son totalmente independientes sino que respectivamente forman parte del derecho tributario y del administrativo. Al igual, que Maggiore, este autor reconoce la identificación ontológica del ilícito tributario con el ilícito penal y la conveniencia de aplicar los principios del derecho penal.<sup>71</sup>

En algunas universidades del país, ya se está impartiendo la cátedra de Derecho penal fiscal, como una clase aparte de la de derecho penal y la de derecho fiscal. Tal autonomía tiene su importancia, ya que se promueve la especialidad de ciertos campos del derecho que cada día tienen mayor relevancia en la vida del país, como lo es el derecho fiscal.

Uno de los autores, ya citados en la obra *Manuel Andreozzi* afirma que las contravenciones administrativas y tributarias no deben formar parte del derecho penal, sino que encuentran mejor ubicación dentro del derecho administrativo penal o derecho tributario penal.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Cfr.- JARACH, Dino, "Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo.- Revista jurídica de Córdoba. Num. 1; 1947.

<sup>72</sup> ANDREOZZI, Manuel.- Op. Cit. Pp. 363 y 364.

La segunda posición doctrinaria la sostienen autores como *Fernando Sainz de Bujanda* quien concibe al derecho penal tributario, como parte del derecho penal general, y que habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada en ésta rama del derecho público. Por ende, compete a los ius penalistas extenderse al derecho tributario, con las adecuaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y del resto de los elementos del delito. Es más, señala que todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico-penal y de los principios generales sobre la ilicitud civil o administrativa habrá de ser irracional y arbitrario.<sup>73</sup>

Para *Francisco Menegazzi* <sup>74</sup>considera que el derecho penal fiscal ha derivado de la evolución del derecho penal general, sin que haya adquirido hasta la fecha una completa autonomía.

En el mismo sentido, *Rafael Bielsa*<sup>75</sup> no acepta la autonomía del derecho penal fiscal, y los define como “*el derecho represivo de la administración fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las leyes fiscales*”.

---

<sup>73</sup> Cfr.- SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, “Hacienda y derecho”, Universidad Complutense de Madrid. España; 1955. P. 460.

<sup>74</sup> Cfr.- MENEGAZZI, Francisco L. “El derecho represivo fiscal del porvenir”, La plata; 1945. Pp. 46 y siguientes.

<sup>75</sup> BIELSA, Rafael, “Estudios de derecho público”, Tomo II. Editorial Desalma. Argentina; 1951. P. 511.



Con referencia a su autonomía menciona que algunos autores han sostenido la idea de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos que conforman el erario público. Idea que no comparte, ya que para él, el derecho penal es uno, aunque con sus moralidades, lo cual no justifica la existencia de un derecho penal fiscal autónomo.

### **3.3 BIENES JURÍDICOS PROTEGIDOS POR LAS NORMAS PENALES FISCALES**

Es indispensable comenzar éste punto señalando que los distintos tipos establecidos en el Código Fiscal de la Federación protegen distintos bienes jurídicos. Sin embargo, en términos generales, el bien jurídico en los llamados delitos fiscales se refieren exclusivamente a la protección del fisco, o hacienda pública, vistos desde una perspectiva patrimonialista. Por tal motivo *Raúl González Salas-Campos* considera que no es apropiado hablar de delitos fiscales en aquellos tipos legales contemplados en el Código Fiscal de la Federación que no protegen propiamente a la hacienda pública.

Se dice que el objeto de protección de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, son los intereses y bienes tutelados por el derecho penal fiscal; se dice que implica la necesidad social de recaudar integra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos a fin de lograr la seguridad, el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

bienestar y la prosperidad sociales, así como la organización de las instituciones orgánicas y políticas que permiten al Estado cumplir sus funciones.

En cuanto al medio utilizado, se dice que es el aseguramiento de la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos. Por lo que hace a la doctrina penal, se ha establecido una clasificación respecto de las diversas posiciones del bien jurídico que los delitos hacendarios protegen, mismos que a continuación se señalan:

- La fe pública;
- El deber de lealtad para con el Estado;
- El patrimonio y el erario público;
- El erario público
- La función del tributo de la hacienda pública y la función del erario público;
- La protección de la función tributaria;
- La anticipación de la protección del bien jurídico.

De las señaladas tan solo abordare las que a mi juicio son las de mayor importancia para el presente estudio, a saber:

- El patrimonio; y
- El erario público.

Con relación al primero de los citados habrá de señalarse que su postura consiste en señalar que los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, al igual que los que se cometen contra la propiedad, protegen el mismo bien jurídico; es decir, la hacienda pública o erario público. Por tal motivo se sostiene que la reacción jurídica tributaria se da con motivo de la afectación que se produce sobre éste bien.

Así pues, si se colocaran los delitos fiscales en el Título 22º del Código Penal Federal, que establece los delitos contra las personas en su patrimonio, se tendría que considerar que el bien jurídico que se afecta es el patrimonio del Estado. Aunque es importante señalar que en el sentido jurídico-penal los delitos contra las personas en su patrimonio han sido pensados para la protección de los intereses patrimoniales de naturaleza privada.<sup>76</sup>

En torno a éste último comentario tan solo habría que señalar que según el artículo 14 constitucional, por exclusión e infiere que las leyes penales se deben interpretar en su sentido literal; y toda vez que el Estado tiene personalidad jurídica, siendo uno de sus atributos contar con un patrimonio propio, se podría decir validamente que los delitos fiscales pudieran encuadrarse en el título referido.

---

<sup>76</sup> Cfr.- GONZÁLEZ SALAS-CAMPOS, Raúl, "Los delitos fiscales", UNAM, Universidad Central de Barcelona e Instituto Max Planck. Puzos editores. México; 1995. P. 31.

Por otro lado, hay quienes piensan que el bien jurídico protegido en los delitos fiscales es un interés patrimonial de naturaleza privada. Atendiendo a esta postura, se dice que el fraude fiscal debe definirse como un delito de enriquecimiento indebido, toda vez que el contribuyente se sustrae de sus obligaciones fiscales obteniendo mediante sus actos ilícitos una percepción injusta, además de disfrutar de los servicios públicos sin contribuir para su sostenimiento, costo que necesariamente debe recaer sobre todos los contribuyentes. Esta tesis encuentra su fundamento doctrinario en la teoría de la equivalencia de las condiciones o Teoría del Impuesto Cambio, según la cual la contribución fiscal representa el precio que el contribuyente paga al Estado por los servicios públicos, que éste le brinda.

Mucho se ha criticado ésta postura, en cuanto a que la concepción actual del fisco no basa la contribución en el mero cambio, sino además se sostiene en el principio de la solidaridad social, que consiste, en que el costo de los servicios recae sobre los miembros de la colectividad y cada persona debe contribuir, no en base al beneficio que esto le aparezca, sino en su capacidad personal para contribuir, atento al principio de proporcionalidad.

Es importante destacar el tratamiento que el derecho penal debe dar al patrimonio en cuanto a su tutela. Se debe partir del principio que afirma que la intervención del *ius puniendi* para proteger el patrimonio de una persona solo se

---

debe dar cuando se produce un daño al mismo (menoscabo, deterioro), pero nunca cuando se produce un perjuicio, técnicamente hablando, en términos de los artículos 2108 y 2109 del Código Civil.

Bajo tales argumentos no es jurídicamente razonable considerar que el bien jurídico protegido en los tipos fiscales sea el patrimonio, pues fácilmente se advierte que de la naturaleza de los comportamientos típicos previstos en el Código Fiscal de la Federación, o al menos en la mayoría de ellos se producen únicamente perjuicios al fisco, por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, consecuentemente el fisco no recibe oportunamente las contribuciones que tiene derecho a recibir de parte de los contribuyentes.

Otra crítica que se hace es aquella que dice que el delito fiscal no pretende proteger el patrimonio de la hacienda en virtud de un interés individual, sino en atención a intereses colectivos, a cuyo servicio están contemplados los delitos contra el orden económico, o la economía nacional.<sup>77</sup>

La teoría de la protección del erario público sostiene que cuando alguien lesiona la hacienda pública no se produce en un inicio un menoscabo económico en las arcas de la nación, sino que se lesiona el buen funcionamiento de los órganos del Estado, impidiendo la consecución de los fines de carácter económico y social trazados por éste. Por ello, todo delito que lesione la hacienda pública

---

<sup>77</sup> Cfr.- Ibid. Pp. 32 y 33.

lesiona a su vez, el ahorro, el empleo, las inversiones, la redistribución de la riqueza, de donde se desprende que indirectamente el delito fiscal pretende proteger la integridad del orden económico.

Esta es pues, la concepción mayoritaria que han adoptado los doctrinarios. En principio, el bien jurídico que se protege es el patrimonio, mas no el individual, sino el público, lo que permite diferenciar entre los delitos contra la propiedad de los proplamente fiscales.

Autores como *Martínez Pérez* sostienen que el objeto jurídico primordialmente protegido es el patrimonio del erario público, y con su protección se protege de forma mediata el orden económico; es decir, se trata de un delito pluriofensivo. En éste tenor de ideas los delitos auténticamente fiscales, como es el caso del contrabando y el de defraudación fiscal no protegen exclusivamente el patrimonio del estado sino otros bienes jurídicos.<sup>78</sup>

En similar sentido se expresa *Jorge Reyes Tayabas* cuando expone que el incumplimiento de las leyes fiscales no solo lesiona al Estado como entidad soberana, además de una pluralidad de bienes jurídicamente protegidos, tales como la fe que merecen las actuaciones de las autoridades fiscales, la liquidez del

---

<sup>78</sup> Cfr.- *Ibíd.* Pp. 34 y 35.

erario público, la firmeza económica del estado, la paz pública, la seguridad y paz de la nación, su acervo cultural, entre otros.<sup>79</sup>

### 3.4 DELITOS EQUIPARABLES A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

Bajo el común denominador de "equiparables a la defraudación fiscal", se conocen en la práctica una serie de figuras delictivas que se encuentran previstas en las diversas fracciones del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, mismas que disponen:

*"Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los*

<sup>79</sup> Cfr.- REYES TAYABAS, Jorge, "Ensayos jurídicos", Instituto Nacional de Ciencias Penales. México; 1988. P. 103.

*plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.*

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

*IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

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

De la lectura que se haga de las diversas fracciones se puede advertir que en los casos contemplados en las fracciones I, IV y V no se hace referencia directa o inmediata a la contribución omitida o el beneficio indebido o perjuicio del fisco Federal; por el contrario, las fracciones II y III sí tienen tal referencia. Debe quedar muy claro, que lo pretendido por el legislador, es dejar sentado que los ilícitos contenidos en el numeral 109 Código Fiscal de la Federación



necesariamente requieren del resultado consistente en un monto defraudado, determinable o indeterminable; por virtud de la expresión "*será sancionado con las mismas penas de defraudación fiscal*", lleva a la conclusión de que a la falta de monto defraudado, los comportamientos previstos en las diversas fracciones resultan intrascendentes para los efectos penales,<sup>80</sup> y sobre los cuales no abundare, toda vez que escapa a los límites y objetivos de la presente tesis.

### 3.5 EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL (TIPO)

*Alejandro Ponce Rivera*<sup>81</sup> afirma que el delito fiscal que más llama la atención por su importancia es el de defraudación fiscal, contenido en el numeral que a continuación se transcribe.

Atento a lo dispuesto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación "*Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*"<sup>82</sup>

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

<sup>80</sup> Cfr.- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto.- Op. Cit. P. 157.

<sup>81</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro.- Op. Cit. P. 48.

<sup>82</sup> Se puede advertir que la fuente inspiradora la definición es el contenido del artículo 386 del Código Penal Federal, que a su vez se inspira en el código de 1871 al establecer: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se haya, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido". Asimismo la ley fiscal derogada establecía en su numeral 71 "comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto". El delito de defraudación fiscal tiene básicamente los mismos elementos del fraude del derecho penal común, que son: el engaño, aprovechamiento del error y la obtención de una prestación ilícita. Cfr.- OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto.- Delitos federales.- Op. Cit. P. 236.

Según el primer párrafo, para que se cometa éste delito el sujeto activo debe desplegar alguna de las siguientes conductas, a saber:

- Engañe a las autoridades fiscales. Dichos engaños se pueden presentar de diversas formas, tales como hacer uso de documentación falsa en donde se hagan constar operaciones inexistentes; que se lleven al mismo tiempo dos sistemas de contabilidad con distinto contenido; se lleven dos o mas libros sociales con distinto contenido. Conductas como las apuntadas son tan solo ejemplificativas; es decir, enunciativas y nunca limitativas de aquellas que se pueden realizar en perjuicio del fisco Federal. Acertadamente *Rivera Silva* señala que el engaño requiere de un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falaz de la realidad.<sup>83</sup>
- Aproveche los errores de las autoridades fiscales. Toda vez que la carga de trabajo, y la falta de un servicio civil de carrera<sup>84</sup>, acarrea que la administración cometa errores, los cuales en el caso concreto, no deben ser aprovechados por

<sup>83</sup> Cfr.- RIVERA SILVA, Manuel, "Derecho penal fiscal", Porrúa. México; 1984. P. 120.

<sup>84</sup> Según Acosta Romero la definición del servicio civil de carrera "*es aquel que da oportunidad al individuo de hacer una trayectoria laboral dentro de una institución e ir ascendiendo en el escalafón ya sea por tiempo, conocimientos, capacitación profesional o aptitudes; le permiten llegar a puestos mas altos dentro de ese escalafón hasta el de mayor jerarquía. Manteniendo no solo la posibilidad de ascender, sino una permanencia y estabilidad en el empleo que en muchos casos permite llegar al retiro o jubilación*". ACOSTA ROMERO, Miguel, "Derecho burocrático mexicano", 2ª edición. Porrúa. México; 1999. Pp. 546 y 547. Afirma Diego Younes Moreno que no es posible obtener un rendimiento laboral adecuado por parte de los trabajadores del Estado, sino hasta que se garantiza a éstos las mejores condiciones personales, con estímulos que los motiven a trabajar, así como siendo objeto de continuo perfeccionamiento; cosa que no se podría conseguir sin el establecimiento de sistemas técnicos de selección de personal, con la implementación de programas de adiestramiento y capacitación permanentes dentro de un concepto de carrera administrativa. Cfr.- YOUNES MORENO, Diego, "Derecho administrativo laboral", 4ª edición. Temis. Colombia; 1988. P. 143.

---

el administrado a fin de evitar calga en el hipótesis prevista en el párrafo que se comenta.

Para que se configure el delito es necesario que se produzcan cualquiera de las siguientes hipótesis:

- Se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. En éste caso, mediante el uso de engaños o aprovechando errores de las autoridades hacendarias se omite el pago total o parcial de alguna contribución.
- Se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal.<sup>85</sup>

Sobre la causalidad, *Rivera Silva* comenta que ésta es necesaria para la configuración del delito, pues la ausencia de vínculo entre el engaño o aprovechamiento en el error o la ventaja consignada impide que se cuaje la defraudación.<sup>86</sup>

*La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.*

---

<sup>85</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro.- Op. Cit. Pp. 52 y 53.

<sup>86</sup> Cfr.- Rivera Silva, Manuel.- Op. Cit. P. 122.

En el caso de contribuciones que no se causan en ejercicios fiscales de doce meses, sino que se generan por actividades aisladas o esporádicas, si no se efectúa el pago definitivo o el mismo se paga por cantidad menor a la debida, se configura el delito de defraudación fiscal, siempre y cuando sea el resultado en engañar a la autoridad fiscal, o fuese con motivo del aprovechamiento de errores de ésta. Esto es importante que se recalque, toda vez que si no se engañó a la autoridad fiscal, ni el contribuyente se aprovechó de algún error cometido por la referida autoridad, entonces aunque haya omisión total o parcial de alguna contribución, por no haberse efectuado el pago definitivo o haberse realizado por cantidad menor a la debida, no podrá configurarse el delito de defraudación fiscal.

Al igual que en la hipótesis anterior, en el caso de contribuciones que si se causan por ejercicios de doce meses, si al presentarse la declaración del ejercicio se omite total o parcialmente el pago de la contribución debida, solo podrá configurarse el delito de defraudación fiscal si es el resultado del engaño a la autoridad fiscal o de aprovecharse de errores cometidos por ella; porque si no se aprovechó de un error o se engañó a la autoridad fiscal, aunque haya omisión de pago parcial o total, no se podrá configurar el delito multicitado. Por tanto se debe concluir que no se puede calificar de delincuente a quien carece de capacidad de pago, sino al que actúa con dolo o mala fe; es decir, a quien utilizando maquinaciones o aprovechándose de errores de las autoridades obtiene un beneficio indebido.

---

Por tanto no es recomendable consignar datos falsos en la declaración relativa al pago provisional, y además asentar datos falsos en la contabilidad o sistema de registro a fin de supuestamente respaldar los datos consignados en la declaración; conducta que será castigada con mayor severidad, tal y como se desprende de la fracción d) del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior significa que es indispensable recomendar a los clientes que acaben con la práctica ilegal de presentar declaraciones provisionales “en cero”, que indebidamente algunos contribuyentes realizan, para que en apariencia se cumpla con la obligación de presentar declaraciones a fin de evitarse los requerimientos de la autoridad fiscal; toda vez que en lugar de solucionar el problema, tales actos vienen a empeorar la situación del administrado, al convertir un problema fiscal, en un problema penal-fiscal, en el cual subsiste el problema económico, pero con el plus, de correr el riesgo de que se le prive de la libertad.

En cambio, cuando el contribuyente usa siempre documentos verdaderos, expide todos los comprobantes referentes a las actividades que realiza, asienta datos verdaderos en su contabilidad, e incluso, elabora correctamente la declaración correspondiente al pago provisional, pero no la presenta oportunamente, como consecuencia de su falta de capacidad de pago, la autoridad fiscal no estará expedita para formular querrela en su contra por la probable comisión del delito de defraudación fiscal, ya que no se configura el tipo. Por lo

que se deber concluir, que el contribuyente que se encuentra en el supuesto de incapacidad de pago, se le debe recomendar cuide exageradamente su conducta fiscal, a fin de evitar, que como producto de la desesperación pueda incurrir en delito y agravar su situación jurídica.

Cabe hacer notar que respecto a los pagos provisionales, las autoridades hacendarias no están facultadas a su revisión cuando las contribuciones se causan por ejercicios, por lo que tampoco están facultadas a formular querrela por la probable comisión del delito de defraudación fiscal, supuestamente configurado al omitirse total o parcialmente alguna contribución en los pagos provisionales.

Sobre el particular es importante basarse en la siguiente tesis, que a la letra dice:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SU CÁLCULO, ESTIMACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEBEN EFECTUARSE POR EJERCICIOS FISCALES.** Conforme a lo dispuesto por los artículos 5, 35 y 37 de la Ley al Impuesto al valor Agregado y 11 del Código Fiscal de la federación, el Impuesto al valor Agregado se debe calcular y estimar por ejercicios fiscales y éste coincidirá tonel año calendario respecto a las personas físicas y las morales que no tengan ejercicio social; ahora bien, si por disposición expresa de la ley, el cálculo y estimación del impuesto citado se debe realizar por ejercicios fiscales, es evidente que su liquidación debe llevarse a cabo en los mismos términos; es decir, por ejercicios fiscales, de otra suerte carecería de sentido la forma establecida por el legislador para el cálculo y estimación del mismo; consecuentemente, el cálculo, la estimación y la liquidación del Impuesto al Valor Agregado que no se realicen por ejercicios fiscales, carecen de soporte legal.

Resuelta en sesión del 6 de noviembre de 1990.

**REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** 3ª Época. Año III. NO. 35. Noviembre de 1990. P. 9.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Y aunque ésta tesis solo alude al Impuesto al Valor Agregado, se debe aplicar a todos aquellos impuestos que legalmente deben calcularse y estimarse por ejercicios fiscales, basándonos en el principios de derecho que reza "*Donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición*".

Por otro lado, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación no precisa que se entiende por la frase "*obtener un beneficios indebido con perjuicios del fisco Federal*", aunque el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación habla sobre devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponde, por lo que pudieran inferirse las siguientes hipótesis:

- Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida;
- Cuando se tramita y obtiene un a devolución en cantidad mayor a la que corresponda;
- Cuando se realiza un acreditamiento indebido;
- Cuando se realiza un acreditamiento en mayor cantidad a la que corresponde;
- Cuando se realiza una compensación indebida, o mayor a la que corresponde.

Es importante señalar que todas las devoluciones fraudulentas son castigadas con mayor severidad, al considerarse como defraudación fiscal calificada, según dispone el inciso c) del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Los casos en los cuales se configura el delito de defraudación fiscal deben suponer las siguientes condiciones, contenidas en cada uno de los puntos que se escriben:

- Cuando por medio de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se omite totalmente el pago de alguna contribución;
- Cuando a través de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se omite parcialmente el pago de alguna contribución;
- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución indebida (a la que no se tiene derecho);
- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se tramita y obtiene una devolución mayor de la que corresponde;
- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho;
- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se realiza un acreditamiento mayor de la que corresponde;
- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho;



- Cuando con uso de engaños o aprovechamientos de errores hacia o de la autoridad fiscal, se realiza una compensación en cantidad mayor a la que corresponde.<sup>87</sup>

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

*I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.*

*II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.*

*III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.*

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

Cabe hacer notar que el sistema de sanciones es progresivo y atiende al monto de lo defraudado, mas no a la posible peligrosidad de la conducta. El delito de defraudación fiscal simple contempla cuatro penalidades diferentes,

---

<sup>87</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro.- Op. Cit. Pp. 60 y 61.

establecidas en las tres fracciones antes transcritas, cuyo monto se actualiza en los términos del artículo 17 B del Código Fiscal de la Federación.

*El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, serán calificados cuando se originen por:*

*a). Usar documentos falsos.*

*b). Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.*

*c). Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*

*d). No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

*e). Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

---

*Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.*

Así las cosas, las penas a que se hace referencia el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en sus fracciones I, II y III. Lo cual significa que la fracción I quedaría de la siguiente forma: Cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500, 000. 00 la pena aplicable será prisión de cuatro meses a tres años.

Fracción II: Cuando el monto de lo defraudado exceda de \$ 750, 000. 00 la pena aplicable será prisión de tres años a siete años y medio.

Fracción III: Cuando el monto de lo defraudado exceda de \$ 750, 000. 00 la pena aplicable será prisión de cuatro años y medio a trece años y medio.

Finalmente, cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que es defraudado, la pena aplicable será prisión de cuatro meses y medio a nueve años”.

Es de suma importancia establecer claramente las penas en que incurrir los contribuyentes que pudieran caer en las hipótesis anteriores, en virtud de que la mayoría lo hacen por hacer uso de documentos falsos, por omitir reiteradamente expedir documentos fiscales que comprueben las actividades que realizan; ,

---

manifestando datos falsos para obtener una devolución a la que no tienen derecho, asentando datos falsos en los sistemas y registros contables y reteniendo impuestos, sin declararlos al fisco Federal.

### **3.6 ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO "DEFRAUDACIÓN FISCAL"**

Los elementos objetivos del tipo "Defraudación fiscal", son:

1. El comportamiento.- El engaño; el aprovechamiento del error y la obtención de un beneficio indebido.
2. El objeto de la acción.- Los comportamientos que se consideran típicos pueden recaer sobre distintos objetos, a saber: las contribuciones que se deban declarar; Los diferentes bienes muebles e inmuebles adquiridos<sup>88</sup>; los documentos; el contenido de los documentos.
3. El resultado y el nexa causal.- La doctrina penal ha señalado en reiteradas ocasiones que el tipo de fraude previsto en el Código Penal Federal es un delito de resultado o lesión, pues se requiere de la existencia de un daño (y no un perjuicio) en el patrimonio de cierta persona para que se den los elementos. Toda vez que el delito de defraudación fiscal reviste ciertas peculiaridades se ha cuestionado si éste tipo es también un delito de

---

<sup>88</sup> El comportamiento del agente consistirá en evitar que las autoridades hacendarias descubran la existencia de bienes adquiridos, en cuyo caso la conducta típica será el ocultamiento de los mismos.

---

resultado o lesión al igual que el fraude penal. De antemano habrá que señalar que si hay una diferencia en virtud de que el resultado que debe buscar el sujeto activo es que se provoque un beneficio indebido o cause un perjuicio al fisco Federal. La palabra perjuicio no se debe entender de la misma forma en que se hace en el Código Civil; sin embargo se puede entender que significa que el Estado no reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivado de la obligación de todos los administrados a contribuir con el gasto público. En primera instancia pareciera que la defraudación fiscal solo trata de evitar la producción de perjuicios; es decir, evitar el que el estado reciba los ingresos oportunamente de manos del contribuyente. Y digo aparentemente porque puede haber conductas ilícitas que tiendan a que el contribuyente logre la devolución de un dinero que no le pertenece, lo que en realidad sí produce un daño.

4. Los sujetos.- Para la consumación del tipo "defraudación fiscal" debe previamente existir una relación jurídica obligacional de índole tributario, de donde derivan los sujetos del delito. Por un lado el sujeto activo del delito es el deudor de la hacienda, y por el otro, el acreedor; es decir, el Estado como sujeto pasivo del delito. En lo que concierne a los obligados, están pueden ser los contribuyentes y los responsables solidarios.<sup>89</sup> Sobre el

---

<sup>89</sup> Cfr.- GONZÁLEZ SALAS-CAMPOS, Raúl.- Op. Cit. Pp. 69 a 81.

particular léase el contenido del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

### **3.7 ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL DELITO DE "DEFRAUDACIÓN FISCAL"**

El dolo.- El tipo penal que se estudio necesariamente implica el dolo del agente, y tanto la doctrina como la jurisprudencia han sostenido que éste tipo no se puede cometer por culpa; es decir, no puede ser cometido imprudencialmente, pues el animo de lucro, que se da como elementos subjetivo del fraude, aparece en el delito fiscal mediante la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal.

Cabe hacer énfasis, que para quienes son partidarios del esquema causalista, el dolo es una forma de culpabilidad, y, por tanto, este elementos subjetivo se debe valorar con base en la responsabilidad penal o presunta responsabilidad penal. Por otro lado, quienes son partidarios de la estructura finalista, establecen que en la parte subjetiva del tipo penal se debe ubicar el dolo.

Esta mención no tiene efectos meramente doctrinarios, sino que también tiene gran importancia en la práctica. Por ejemplo, al momento de librar una orden de aprehensión o de dictar un auto de formal prisión, no es lo mismo acreditar los elementos del tipo penal que solamente presumir la responsabilidad penal, pues si

se identifica la palabra "acreditar" como probar plenamente los elementos del tipo resultará mas adecuada la posición causalista, ya que al ubicar el dolo en la responsabilidad bastará que éste solamente se presuma, en cambio si se ubica en el tipo penal este tendría que probarse plenamente. De ahí que la mayor parte de las autoridades jurisdiccionales en México, sigan hasta la fecha el esquema causalista y les resulta poco atractivo asumir la otra postura.<sup>90</sup>

No obstante lo anterior, y tomando en cuenta que la investigación que se hace en la averiguación previa no es un acto de condena, por el vocablo "acreditar", se debe entender que solo se establece la sospecha de que se ha cometido el tipo penal. Por tanto el juez penal, para ordenar una aprehensión o para dictar un auto de formal prisión, debe fundar y motivar su resolución, y en ella establecer que los criterios que lo llevaron a tal determinación, se basan en la existencia de datos suficientes que lo hacen considerar que el sujeto sobre el cual se ha ejercitado acción ha cometido el delito.

De las consideraciones expuestas, la motivación y la fundamentación, sobre todo, del acto que tiende a privar de la libertad de un individuo son de vital importancia para el juzgador, ya que a través de ellos éste justifica su actuación a modo de que no se cometa una arbitrariedad de su parte.

---

<sup>90</sup> Sobre el debate en torno a las diversas posturas doctrinarias; especialmente entre los autores italianos y los alemanes hay que tener presente a BARRITA LÓPEZ, Fernando, "Delitos, sistemáticas y reformas penales", Porrúa. México; 1995. Pp. 13 a 19. Este autor coincide con otros autores al sostener que en nuestro país Dolo es querer el resultado, tal y como se hace en Italia.

Es tal la importancia del dolo, para que se pueda acreditar la probable responsabilidad del individuo, en el aspecto penal, que si no existe, solo se cometen infracciones y no delitos, desprendiéndose ésta afirmación de los numerales 75, 76, 79, 80, 83, 84, 85, 87 y 89 del Código Fiscal de la Federación.

El dolo no se debe solamente presumir, sino que se debe probar, siendo la prueba idónea la confesional, pero en caso de no contar con ella, habrá de probarse de las constancias procesales.

*Elementos subjetivos del injusto.*- Hay quienes consideran que no solo se requiere del dolo para que se de el tipo penal, sino que además se debe tener el ánimo de lucro, lo cual puede resultar muy discutible.<sup>91</sup>

### **3.8 LA NECESARIA QUERELLA DEL FISCO ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO POR EL POSIBLE DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo dispone:

*"No se formulará querrella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad*

---

<sup>91</sup> Cfr.- GONZÁLEZ SALAS-CAMPOS, Raúl.- Op. Cit. Pp. 83 a 85.



*fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales'.*

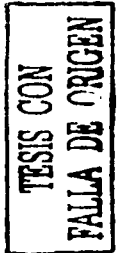
Tan solo diremos que la querrela es la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito, si ésta petición es exigida por la ley para tal efecto. ; de tal forma que el estado se autolimita, ya que así la actuación del derecho a la imposición de una pena, que surge del contenido de las normas sustantivas, queda condicionada a la petición del ofendido.<sup>92</sup>

**DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE.**

Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcuso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

P./J. 130/2000

Contradicción de tesis 10/98.-Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito.-13 de junio de 2000.-Mayoría de diez votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Angulano.-Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.-Secretaría: Guadalupe M. Ortiz Blanco.El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la



<sup>92</sup> Cfr.- REYES TAYABAS, Jorge.- Op. Cit. P. 116.

tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo XII, Diciembre de 2000. Tesis: P./J. 130/2000 Página: 10. Tesis de Jurisprudencia.

**DEFAUDACIÓN FISCAL PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

P./J. 92/2000

Contradicción de tesis 10/98.-Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito.-13 de junio de 2000.-Mayoría de diez votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.-Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 92/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo XII, Septiembre de 2000. Tesis: P./J. 92/2000 Página: 6. Tesis de Jurisprudencia.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

---

Algo bien importante que debe señalarse –dice *Alejandro Ponce Rivera*– es que si el contribuyente llegase a pagar de forma espontánea el monto adeudado, con actualizaciones y recargos o el beneficio obtenido ilegalmente desaparece por completo la comisión del delito de defraudación fiscal, si la autoridad no descubre la omisión o el perjuicio, toda vez que la autoridad hacendaria estaría imposibilitada para formular querrela.

Otro efecto que tiene tal conducta del contribuyente ya no procedería la imposición de multas, atento a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

En cambio, si la autoridad fiscal descubre la omisión o el perjuicio, o media requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión por la autoridad fiscal, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, y posterior a ello, el contribuyente paga la contribución omitida, o entera el monto del beneficio indebido, en éste caso si se le puede aplicar la multa prevista en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, además, de que aún habiendo efectuado el pago, la autoridad hacendaria queda expedita para formular querrela si lo estima conveniente. Es mas, cuando el contribuyente que ya ha sido requerido o visitado por las autoridades hacendarias, ya no actúa espontáneamente, y si además solicita la forma de corrección de su situación

fiscal, en lugar de hacer desaparecer el delito, por el contrario, constituirá prueba plena de su comisión.<sup>93</sup>

### **3.9 ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LA CRIMINALIZACIÓN DE LOS ILÍCITOS FISCALES**

A favor de la penalización de algunas conductas desplegadas por los administrados como delictivas, es conveniente para evitar la ingobernabilidad del país, en donde prive la impunidad institucionalizada; aunque no solo se debe ver la manera de castigar a los incumplidos con el fisco Federal, sino ser mas profundos e ir al estudio de las causas que motivan tal incumplimiento.

Ya que como bien afirma *Emilio Margáin Manoutou*, por lo que hace a la pena privativa de la libertad, si se pretendiera imponerse a todos los que son merecedores de ella, entonces todo el país tendría que convertirse en prisión, o bien, pretender meter a la cárcel a todos los defraudadores, lo que nos llevaría a cuestionarnos ¿quién pagaría los impuestos, que requiere el Estado para su funcionamiento?. Tal vez sea por ello, que las autoridades fiscales prefieren la imposición de multas, y los contribuyentes prefieren pagarlas a ir a la cárcel. Por ello, el Estado mexicano, tal vez ha ejercido tal facultad con una evidente timidez.

---

<sup>93</sup> Cfr.- PONCE RIVERA, Alejandro.- Op. Cit. Pp. 88 a 90.

En este mismo sentido *Giulliani Fonrouge* sostiene la postura la ineficacia de la pena privativa de la libertad para el caso de los delitos fiscales, recomendando las penas pecuniarias, que afectará sensiblemente al contribuyente sobre el bien que de forma ilegal trató de conservar.<sup>94</sup>

### **3.10 EFICACIA DE LA PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD A LAS PERSONAS QUE COMETEN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

Las Innumerables deficiencias que se advierten en el sistema penitenciario, no solo del país, sino de distintos países en el mundo han provocado que distintos concedores de la materia postulen la idea de la minimización drástica de las penas privativas de la libertad mediante sustitutivos penales.

Ya se ha impugnado la duración excesiva del encarcelamiento, dado que va en contra de sus fines recuperadores. Considero que la rehabilitación de los presos ha sido una utopía en nuestro sistema penitenciario; ya que como se advierte en la vida real, quienes han caído en la cárcel por un delito menor, cuando salen están listos para cometer ilícitos de mayor envergadura. Estoy conciente que aquellos individuos que entrañan mucha peligrosidad para la colectividad deben estar recluidos en una penitenciaría a fin de evitar priven de la vida o cometan aquellos ilícitos que no pueden ser de ninguna forma permitidos en sociedad alguna. Por el contrario existen ilícitos que son cometidos por gente que no representa su

<sup>94</sup> Cfr.- PÉREZ BECERRIL, Alonso, "Política e impuestos", Porrúa. México; 2003. Pp. 24 y 25.

---

conducta peligrosa alguna para la colectividad, por lo que las sanciones que se le deben atribuir a su conducta debe tener distinta naturaleza. Tal es el caso de los delitos fiscales, que si bien el agente se conduce fuera de la ley, no representa un peligro potencial para los habitantes de una comunidad determinada.

Existe desconfianza hacia la prisión; además se ha fortalecido la idea de que muchos casos pueden ser resueltos con medidas en libertad. Esta corriente avanzó primeramente en el sistema penitenciario, en donde se generó la preliberación. Con posterioridad se produjeron sustitutivos de la prisión, por la previsión legal de la medida como consecuencia directa del delito; o por la conversión de la prisión por una sanción no privativa de la libertad, mediante sustitución. En éste sentido fue redactado el artículo 24 del Código Penal Federal en cuya fracción segunda contempla el tratamiento en libertad<sup>95</sup>, semilibertad y trabajo a favor de la comunidad; medidas que desde mi particular punto de vista resultan mas benéficas para el sistema, que el encarcelamiento de los defraudadores.

Bajo tales argumentos, si la pena que debiera corresponder a la defraudación fiscal solo fuese de carácter económico, ya no tendría razón de ser la prisión preventiva para el sujeto a proceso por la comisión de aquel delito; por lo que la misma suerte correría la figura de la libertad bajo caución.

---

<sup>95</sup> El tratamiento en libertad constituye una medida que sustituye a la cárcel y opera por determinación judicial. Se puede aplicar tanto a imputables como inimputables, y consisten en un conjunto de medidas, entre las que se encuentran: las laborales, educativas y curativas, a fin de rehabilitar al sujeto y readaptarlo a la sociedad.

---

Yendo más lejos *Miguel Ángel García Domínguez* a principios de la década pasada escribía que existe un gran número de capítulos de derecho penal especial que no se aplican, otros rara vez y unos en ocasiones<sup>96</sup>, lo que tiene relación en un momento dado con las afirmaciones hechas por *Emilio Margáin* cuando decía: "...si se pretendiera imponerse a todos los que son merecedores de ella (pena privativa de la libertad), entonces todo el país tendría que convertirse en prisión..." . Esto evidencia para *García Domínguez* la ineficacia de la mayor parte de las normas que tipifican delitos especiales.

Bajo tales argumentos opino que si hay una justificación real y legal de la tipificación de los delitos contenidos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, aunque las penas que se imponen en la actualidad, considero no son las más adecuadas; por lo que habría de modificar la política criminal que se ha establecido para este tipo de delitos. Si bien es cierto, que el engaño hacia alguien en su perjuicio y con el afán de obtener un lucro indebido no puede verse como lícito

---

<sup>96</sup> Cfr.- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, "Delitos especiales federales", Trillas. México; 1991. P. 32.

### 3.11 CRÍTICA

La crítica a que nos referiremos brevemente, tiene que ver con la técnica legislativa<sup>97</sup>, y ya que no somos expertos en la materia, tan solo será señalado lo siguiente:

Para algunos autores el contenido del Código Fiscal de la Federación es heterogéneo, cuyas normas tienen distinta naturaleza, habiendo sustantivas, procesales y penales; tendencia con la cual se dispersa del derecho penal mexicano, careciendo de una adecuada sistematización<sup>98</sup>. De hecho, no encuentro la coherencia de criterios legislativo por los cuales el Congreso de la Unión si estableció un apartado especial para los delitos electorales dentro del Código Penal Federal y no hizo lo mismo respecto a los delitos cometidos en contra del fisco Federal. Por lo que me pregunto ¿Cuál es el criterio que hace la diferencia?

---

<sup>97</sup> El vocablo técnica proviene del sustantivo latino *technicus*, "técnico especialista" del griego "teknikós", de arte, de destreza, oficio, del indoeuropeo "teks-na, oficio, arte de construir. También hay quien afirma que proviene del latín "tekniké, relativo al arte, como un conjunto de recursos y procedimientos de que se sirve una ciencia o arte. Si a esta concepción le agregamos el término "legislativa", como el derecho, potestad o facultad para crear leyes, relativo a las normas en sentido amplio. Cfr.- LV legislatura del Estado de Guerrero, BERLÍN VALENZUELA, Francisco (Coordinador), "Diccionario universal de términos parlamentarios", Miguel Ángel Porrúa, grupo editorial. México; 1998. P. 1018. Por técnica legislativa se debe entender "*al conjunto de reglas a que se debe ajustar la conducta funcional del legislador para una idónea elaboración, formulación e interpretación general de las leyes.*" Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "Nuevo diccionario jurídico mexicano", Tomo P-Z. Editorial Porrúa, S.A. y UNAM. México; 2001. P. 2629. La técnica legislativa, constituye una parte del derecho parlamentario cuyo objeto de estudio es el conocimiento de los diversos pasos inherentes a la elaboración y adecuada redacción de las leyes, de las disposiciones normativas particulares, así como en lo referente a sus reformas y enmiendas. BULYGIN, Eugenio, "Teoría y técnica de la legislación", Revista mexicana de estudios parlamentarios, México, 1ª época. Vol. 1. No. 3, septiembre-diciembre de 1993.

<sup>98</sup> Cfr.- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, "Derecho tributario", 2ª edición. Cárdenas editor y distribuidor. México; 1988. P. 527.



Ante tal disparidad de criterios, es conveniente que quienes sean electos para el cargo de diputados y senadores de la república sean gente versada en la materia, a fin de lograr un trabajo legislativo limpio y técnico, y no se generen creaciones legislativas discordantes, en que se advierta la falta de conocimientos técnicos por sus creadores, como producto de la improvisación legislativa típica de nuestro país.

---

**CAPÍTULO CUARTO.**

**POLÍTICAS PUNITIVAS EN RELACIÓN AL DELITO DE  
DEFRAUDACIÓN FISCAL**

---

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **POLÍTICAS PUNITIVAS EN RELACIÓN AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

#### **4.1 INCREMENTO DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS Y PRIVATIVAS DE LA LIBERTAD**

No siempre el incremento de las sanciones es la mejor forma de presionar al gobernado a que cumpla o deje de cumplir con una determinada conducta.

Ya ha sido probado que la represión no es la forma idónea para que el Estado haga cumplir sus reglas. Las medidas represivas deben ser acompañadas de otro tipo de acciones gubernamentales a fin de lograr el cabal cumplimiento de la ley y el respeto de la autoridad estatal.

A fin de lograr un buen resultado, los legisladores deben tomar en consideración las causas que provocan que la gente no cumpla con sus obligaciones fiscales, las metas que pretende alcanzar por medio de la reforma legal, las herramientas con que deben contar las autoridades fiscales para el pleno uso de sus facultades, etc., por tanto el incremento de las penas privativas de la libertad así como de las multas merecen la siguiente crítica:

- El aumento de las multas, no me parece la política mas acertada, toda vez que en la práctica resulta mejor lograr que el administrado esté en posibilidad de

pagar multas baratas, que evitar el pago de sumas altas. Dicho en otras palabras, es mejor para el gobierno tener muchos deudores de menor cuantía, que se saben capaces de pagar dichas sumas, que contar con un número reducido de deudores, quienes deben fuertes sumas de dinero, y que se saben incapaces de pagar dicha deuda.

- Respecto a las penas privativas de la libertad se ha criticado desde hace tiempo sobre su ineficacia represiva, amén de la ineficacia que ha demostrado la política criminal de readaptación social. Es de todos conocido que las cárceles son universidades del crimen.

La impunidad es un problema mayor que debe ser resuelto, por las autoridades, y que en el caso concreto, se trata de la competencia de las autoridades federales y que involucra a los tres poderes de la Unión.

El Poder legislativo es quien tiene competencia en materia legislativa, y a sus órganos corresponde crear leyes eficaces que se adecuen a la realidad social, política y económica que vive el país en un momento histórico determinado.

No se puede aplicar la misma política criminal para castigar a quienes cometen delitos propios de la delincuencia organizada, o la comisión de delitos

graves del fuero común, tales como el homicidio y la violación, que para aquellos que han cometido un delito fiscal.

En torno a la política criminal *Claus Roxin* señala que la cuestión de cómo debe procederse con aquellas personas que han infringido la ley en detrimento de los demás miembros de la sociedad, rompiendo las reglas básicas de la convivencia armónica de los hombres, conforma el objeto básico de la política criminal; afirma que la política criminal se encuentra entre la teoría y la práctica. Por un lado se basa en la ciencia para los conocimientos objetivos del delito, en sus formas de manifestación empíricas y jurídicas; por otra parte quiere como una forma de la política establecer determinadas ideas o intereses, trata como teoría de desarrollar una estrategia definitiva en la lucha contra el delito. Pero su realización en la práctica, como en ocasiones acontece con la política, es más dependiente de las realidades preestablecidas que de su conceptualización teórica. Esto justifica que constantemente la dirección predominante en política criminal cambie, y que sus tesis sean, por tanto, muy discutibles.<sup>99</sup>

Para *Ferri*, *"una política criminal es el arte de apropiarse las condiciones especiales de cada pueblo a las medidas de represión y defensa social que la ciencia del derecho establece abstractamente"*.<sup>100</sup>

<sup>99</sup> Cfr.- ROXIN, Claus, "Política criminal y estructura del delito", Traducción por Juan Bustos Ramírez y Hernaldo Hormozabal Malareé. PPU. España; 1992. P. 9.

<sup>100</sup> Autor citado por: MARTÍNEZ GARNELO, Jesús, "Seguridad Pública Nacional. Un sistema alternativo de política criminológica en México", Porrúa. México; 1999. . P. 220.

---

Se piensa erróneamente que para combatir adecuadamente a la delincuencia, se deben incrementar las penas de cárcel así como el incremento de las sanciones pecuniarias. Esto es una falacia.

Estamos de acuerdo en que las causas que motivan la comisión de los ilícitos antes citados son totalmente distintas, entonces me pregunto ¿por qué actuar de la misma manera frente a los mismos?, ¿Servirá la misma política criminal para un contenido tan heterogéneo?

El legislador ha entendido que no se puede adoptar la misma política criminal para tan variado tipo de delitos, muestra de ello es la creación de una Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, en la que se contienen figuras novedosas y que no son aplicables para delitos del fuero común, tales como la figura del agente encubierto, y la intervención de comunicaciones privadas, entre otras. El régimen de sanciones es aún mas represivo, en donde se castiga no solo el delito específico a que se dedique una organización delictiva, sino el específico de delincuencia organizada. En virtud de que los integrantes de éstas organizaciones son altamente peligrosos si deben ser reclusos en centros de Readaptación Social, a fin de evitar que sigan causando daño a sus semejantes. Entonces ¿por qué aplicar la pena privativa de la libertad? Para quienes no representan un peligro para sus semejantes, si tan solo se quiere castigar una

conducta contraria a derecho ¿caso la prisión es una medida que imponga respeto a los administrados incumplidos?

Para que el Estado y sus órganos funcionen adecuadamente requieren de recursos, mismos que deben ser recolectados en tiempo y forma. Con el hecho de establecer penas pecuniarias, incluso menores de las contempladas en la actualidad, pero que sean aplicadas a mayor número de contribuyentes incumplidos, mayor recolección de recursos podrá obtener el fisco Federal, en beneficio del mismo y de los gobernados.

Por tanto, el incremento de las penas privativas de la libertad y de las penas pecuniarias no son adecuadas para los fines que debe perseguir el Estado en materia tributaria, incrementándose el gasto público y disminuyendo la recolección de recursos públicos.

En este sentido *Claus Roxin* se inclina por una política criminal resocializadora, para aquellos delincuentes cuyos actos son leves. Considera que independientemente del castigo, la víctima y la sociedad verán superado el daño causado, si el autor del ilícito repara el daño.<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> Claus Roxin trabaja actualmente junto con algunos colegas en un proyecto alternativo, que integre al derecho penal la reparación en el ámbito de la pequeña y mediana criminalidad, a fin de lograr un programa de política criminal resocializadora dedicada a la solución de conflictos sociales. Cfr.- ROXIN, Claus.- Política criminal y estructura del delito.- Op. Cit. P. 10 a 33.

En realidad el estado no debe estar preocupado por el encarcelamiento de los defraudadores fiscales, sino mas bien, en la forma en que éstos pueden resarcir el daño o perjuicio que han causado al fisco Federal, lo que implica la adopción de una nueva política criminal en materia de delitos fiscales.

#### **4.2 EL APROVECHAMIENTO ADECUADO DEL ERARIO POR PARTE DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS**

*Miguel Galindo Camacho* sobre el servicio civil de carrera escribe: "*consiste en la preparación de los servidores públicos a todos los niveles, especialmente en los mas elevados, para adquirir los conocimientos necesarios en todos los ámbitos de la administración pública y estén en posibilidad de diseñar las políticas, formular los planes y proyectos con el fin de asegurar que el contenido de los programas se cumplan en forma absoluta*".<sup>102</sup> Esto implica entre otras cuestiones, el buen manejo de los recursos que le han sido entregados para el buen funcionamiento de la dependencia a su cargo.

Fue muy común ver el uso del compadrazgo para la distribución de los cargos públicos, entendiéndose, como la condición política del funcionario, vinculada inclusive al partido político al que pertenece, y por ello anclada al rumbo de la organización política.

---

<sup>102</sup> GALINDO CAMACHO, Miguel, "Teoría de la administración pública", Porrúa. México; 2000. P. 157.



Esta relación tan estrecha y dependiente provocaba que se tejiera un régimen de impunidad, en que unos funcionarios cubrían los malos manejos de otros a cambio de favores recíprocos.

El Estado debe predicar con el ejemplo y debe reclutar gente honesta y capaz que sepa utilizar los recursos públicos que se le entreguen en beneficio del bien común, toda vez que debe estar conciente que su salario como el del resto de sus compañeros es cubierto con el dinero que los administrados pagan para obtener un beneficio colectivo.

Si el funcionario no cumple con tal obligación, como quiere el Estado que los administrados cumplan con la suya.

#### **4.3 INCREMENTO DE LAS SANCIONES A LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS CORRUPTOS**

La corrupción hacia el interior de las instituciones públicas provoca que éstas actúen ineficazmente de forma intencional, por parte de quienes son titulares de las mismas.

El artículo 1º de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos dispone:

*"Esta ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto Constitucional en materia de:*

*I.- Los sujetos de responsabilidad en el servicio público;*

*II.- Las obligaciones en el servicio público;*

*III.- Las responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público, así como las que se deban resolver mediante juicio político;*

*IV.- Las autoridades competentes y los procedimientos para aplicar dichas sanciones;*

*V.- Las autoridades competentes y los procedimientos para declarar la procedencia del procesamiento penal de los servidores públicos que gozan de fuero y,*

*VI.- El registro patrimonial de los servidores públicos".*

Por su parte el artículo 2º ordena *"Son sujetos de esta Ley, los servidores públicos mencionados en el párrafo primero y tercero del artículo 108 Constitucional y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales".*

Atento a lo dispuesto por el artículo 7º *"Redundan en perjuicio de los intereses públicos fundamentales y de su buen despacho: VIII.- Las violaciones sistemáticas o graves a los planes, programas y presupuestos de la Administración*

*Pública Federal o del Distrito Federal y a las leyes que determinan el manejo de los recursos económicos federales y del Distrito Federal."*

En materia económica y patrimonial, dispone el artículo 47 que:

*"Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones, para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y cuyo incumplimiento dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan, sin perjuicio de sus derechos laborales, así como de las normas específicas que al respecto rijan en el servicio de las fuerzas armadas:*

...

*II.- Formular y ejecutar legalmente, en su caso, los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y otras normas que determinen el manejo de recursos económicos públicos;*

*III.- Utilizar los recursos que tengan asignados para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, las facultades que le sean atribuidas o la información reservada a que tenga acceso por su función exclusivamente para los fines a que están afectos;*

...

*X.- Abstenerse de disponer o autorizar a un subordinado a no asistir sin causa justificada a sus labores por más de quince días continuos o treinta discontinuos en un año, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones, cuando las necesidades del servicio público no lo exijan;*

...

*XV.- Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, objetos mediante enajenación a su favor en precio notoriamente inferior al que el bien de que se trate y que tenga en el mercado ordinario, o cualquier donación, empleo, cargo o comisión para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XIII, y que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión;*

*XVI.- Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para*

*las personas a las que se refiere la fracción XIII (familiares y dependientes);*

...

*XVIII.- Presentar con oportunidad y veracidad, las declaraciones de situación patrimonial, en los términos establecidos por esta ley;*

...

*XXIII.- Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte, sin la autorización previa y específica de la Secretaría a propuesta razonada, conforme a las disposiciones legales aplicables, del titular de la dependencia o entidad de que se trate. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público..."*

Las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión, así como la Asamblea Legislativa del Distrito Federal establecerán los órganos y sistemas para identificar, investigar y determinar las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 47, (entre ellas las

que tienen que ver con el buen manejo del presupuesto) así como para aplicar las sanciones establecidas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

La contraloría interna de cada dependencia o entidad será competente para imponer sanciones disciplinarias, de la cuales ninguna es privativa de la libertad, conforme al artículo 60 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Si la contraloría interna de la dependencia o el coordinador de sector en las entidades tuvieran conocimiento de hechos que impliquen responsabilidad penal, darán vista de ellos a la Secretaría y a la autoridad competente para conocer del ilícito de acuerdo al artículo 61 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

En éste sentido el Código Penal Federal dispone en su artículo 223 y 224 lo siguiente:

*"ARTICULO 223.- Comete el delito de peculado:*

*I.- Todo servidor público que para usos propios o ajenos distraiga de su objeto dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente al Estado, al organismo descentralizado o a un particular, si por razón de su*

*cargo los hubiere recibido en administración, en depósito o por otra causa.*

*II.- El servidor público que indebidamente utilice fondos públicos u otorgue alguno de los actos a que se refiere el artículo de uso indebido de atribuciones y facultades con el objeto de promover la imagen política o social de su persona, la de su superior jerárquico o la de un tercero, o a fin de denigrar a cualquier persona.*

*III.- Cualquier persona que solicite o acepte realizar las promociones o denigraciones a que se refiere la fracción anterior, a cambio de fondos públicos o del disfrute de los beneficios derivados de los actos a que se refiere el Artículo de uso indebido de atribuciones y facultades, y*

*IV.- Cualquier persona que sin tener el carácter de servidor público federal y estando obligada legalmente a la custodia, administración o aplicación de recursos públicos federales, los distraiga de su objeto para usos propios o ajenos o les dé una aplicación distinta a la que se les destinó.*

*Al que cometa el delito de peculado se le impondrán las siguientes sanciones:*

Quando el monto de lo distraído o de los fondos utilizados indebidamente no exceda del equivalente de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, o no sea valuable, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Soy de la opinión, que así como el Estado aplica política sumamente represivas en contra de los contribuyentes incumplidos, el mismo criterio debiera aplicar respecto de los funcionarios públicos que desvían los recursos para objetos distintos a los fines a que están destinados; toda vez que al menos en México, representa un esfuerzo muy grande por parte de los gobernados. Por tanto no debe importar el monto de lo desviado, para la imposición de la pena, sino el acto desviado e ilegal del servidor público.

Quando el monto de lo distraído o de los fondos utilizados indebidamente exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos años a catorce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el



*salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a catorce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.*

*“ARTICULO 224.- Se sancionará a quien con motivo de su empleo, cargo o comisión en el servicio público, haya incurrido en enriquecimiento ilícito. Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.*

*Incurrir en responsabilidad penal, asimismo, quien haga figurar como suyos bienes que el servidor público adquiera o haya adquirido en contravención de lo dispuesto en la misma Ley, a sabiendas de esta circunstancia.*

*Al que cometa el delito de enriquecimiento ilícito se le impondrán las siguientes sanciones:*

*Decomiso en beneficio del Estado de aquellos bienes cuya procedencia no se logre acreditar de acuerdo con la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.*

*Cuando el monto a que ascienda el enriquecimiento ilícito no exceda del equivalente de cinco mil veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal al momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.*

El legislador es sumamente benévolo con aquellos servidores públicos que pudieron haberse enriquecido ilícitamente a costa del esfuerzo tan grande de los contribuyentes, por lo que no se debe adoptar como criterio para la imposición de la pena, el monto del enriquecimiento injustificado.

*"Cuando el monto a que ascienda el enriquecimiento ilícito exceda del equivalente de cinco mil veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, se impondrán de dos años a catorce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal al momento de cometerse el delito y destitución e*

*inhabilitación de dos años a catorce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos."*

#### **4.4 EL FORTALECIMIENTO E INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN**

Los órganos de fiscalización, como son la Auditoría y las Contadurías dependen de las Comisiones de Hacienda o de Vigilancia o de ambas en su caso, que éstas a su vez son órganos del Congreso Federal, y que éstas a su vez son órganos del Poder Legislativo. De ahí, la poca autonomía e independencia y la endeble imparcialidad de la fiscalización externa en el ejercicio del presupuesto público y la defensa del patrimonio nacional de los mexicanos; aunque no es de soslayarse por obvio que sea para el lector de la presente, la pernicioso existencia de un régimen presidencialista y de un partido de Estado, el cual, edificó un sistema casi perfecto, que convirtió la fiscalización de la Contaduría Mayor de Hacienda, hoy Entidad de Fiscalización Superior de la Federación (artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) a mero trámite sin impacto alguno en la rendición de cuentas federal. Por ello se propone que éste órgano tenga independencia y autonomía plena de las cámaras, a fin de evitar que los asuntos que se le encomiendan se arreglen por la vía política y persista así el régimen de impunidad construido.

Respecto a la evolución histórica del control de caudales y actividades económicas públicas encontramos que desde los tiempos de Grecia antigua, los funcionarios encargados del manejo del dinero debían presentarse ante un tribunal instituido a efecto de la rendición de las cuentas sobre la regularidad de las operaciones financieras realizadas por ellos.

En la Roma republicana, el control sobre las operaciones financieras era competencia de los *questores* y de los *provinciales*, a cada uno de los cuales les eran atribuidas distintas competencias.<sup>103</sup>

Un antecedente remoto de la actual Entidad de Fiscalización Superior de la Federación es la *Contaduría Mayor de Cuentas*, surgida en España, mediante ordenanza expedida por el Rey Juan II de castilla en el año de 1437.

Posteriormente, ya en la edad media, y en las grandes monarquías europeas, se encuentran instituciones similares, a las citadas, tales como : el Exchequer británico; el tribunal de cuentas de Portugal; la corte de Conti en Italia; la cámara de cuentas de Borgoña, y los tribunales de cuentas en Austria y Prusia.

Durante el siglo XIX, el Rey Fernando VII creó en el año de 1828 el Tribunal Mayor de Cuentas, como un órgano de control externo con amplias facultades

---

<sup>103</sup> Cfr.- FIGUEROA LADAUROGOITIA, Alberto y Juan Carlos DA SILVA OCHOA (coordinadores) "Parlamento y derecho", Eusko Legibiltzarra Parlamento Vasco, España; 1991. P. 329.

fiscalizadoras, para que en la Constitución española de 1931 se estableciera el Tribunal de cuentas de la República<sup>104</sup>.

Una de las razones por la cual se han expandido los órganos de fiscalización de la gestión económica-financiera en la sociedad actual, es el hecho de la expansión del sector público.<sup>105</sup>

Otra circunstancia, no menos relevante, ha sido la exigencia de confrontar los resultados de una gestión o de una política con los objetivos que se había fijado; todo esto dentro de un proceso continuo que permite advertir los resultados.

Autorizadas voces se han alzado para acusar que la mayor parte de los miembros de las Contadurías Mayores de Hacienda carecen de los conocimientos técnicos para fiscalizar las cuentas y ofrecer sobre ellas un juicio objetivo, en este sentido se declara *Pinheiro*<sup>106</sup>, *Gil Robles*<sup>107</sup>, *Rodríguez Bereijo*<sup>108</sup>, y *Trillo Figueroa*.<sup>109</sup>

---

<sup>104</sup> Cfr.- Ibid. P. 330.

<sup>105</sup> Cfr.- FERNÁNDEZ PIRLA, José María, "El tribunal de cuentas de las comunidades europeas y los tribunales de cuentas de los países miembros: competencias y relaciones", encuentro internacional. Tribunal de cuentas. España; 1986. Pp. 165 y 166.

<sup>106</sup> Cfr.- PINHEIRO, J.D. "La función de los tribunales de cuentas en la sociedad democrática", encuentro internacional. Tribunal de cuentas. España; 1985. P. 233.

<sup>107</sup> Cfr.- GIL ROBLES, José María, "Control y autonomías", Editorial civitas. España; 1986.

<sup>108</sup> Cfr.- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. . . comunicación presentada a los II encuentros del tribunal de cuentas. Crónica 1981. 1º volumen. Tribunal de cuentas. Pp. 58 y 59.

<sup>109</sup> Cfr.- FIGUEROA, Trillo, "La función consultiva el Tribunal de Cuentas ante la crisis de la institución parlamentaria", en "El Tribunal de cuentas en España", IEF; 1981.

Pese a las anteriores críticas, no se debe considerar como completamente acertadas las críticas realizadas en el sentido de la presunta incompetencia técnica de éste órgano.<sup>110</sup>

La Entidad de Fiscalización Superior de la Federación es la entidad técnico-financiera que depende directamente de la cámara de diputados, con facultades revisoras de la cuenta pública. El fundamento constitucional de esta atribución se encuentra en el artículo 74 fracción IV. A través de la misma se realiza el examen de la cuenta pública, con el objeto de que de haber discrepancias entre las cantidades erogadas y las contempladas en la partidas respectivas del presupuesto, o no hubiera exactitud o justificación en los gastos realizados, se determinen las responsabilidades con apego a la ley,<sup>111</sup> sobre las cuales ya hemos citado el marco jurídico.

Dos críticas hace el autor *Ricardo Sepúlveda* al precepto constitucional que se encarga de la materia, en el siguiente sentido:

- a) Su falta de independencia por tratarse de un órgano que normalmente está favorecido por el partido en el Poder (durante mucho tiempo el PRI,

---

<sup>110</sup> Cfr.- FIGUEROA LADAUROGOITIA, Alberto y Juan Carlos DA SILVA OCHOA (coordinadores).- Op. Cit. P. 333.

<sup>111</sup> Cfr.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio.- Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo.- Op. cit. P. 103.

---

esperando que no se repita la misma historia en un futuro, pero con distintos actores políticos).<sup>112</sup>

- b) No ejerce un verdadero control jurisdiccional, sino meramente de carácter político.<sup>113</sup>

De los anteriores pormenores *Ricardo Sepúlveda* propone la creación de un órgano fiscalizador genuinamente autónomo, incluso perteneciente al mismo poder legislativo, ya que el congreso también ejerce un presupuesto, con la facultad para fincar responsabilidades, en caso de ser necesario. *Mijangos Borja* es de la opinión de crear un Tribunal de cuentas que tiene la naturaleza de un tribunal, pero con dependencia del Congreso.

Sin importar el nombre que se le quiera atribuir, *Ricardo Sepúlveda* es de la opinión de que no existe un verdadero control sobre el ejecutivo, en tanto no se de nacimiento a un órgano fiscalizador, que entre sus notas esenciales se encuentren su independencia absoluta, y con facultades de revisión y vinculación jurisdiccional.<sup>114</sup>

---

<sup>112</sup> En este mismo sentido véase a CÁRDENAS GRACIA, Jaime, "Una Constitución para la democracia", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. P. 133.

<sup>113</sup> Cfr.- MIJANGOS BORJA, María de la Luz, "El control del presupuesto en una democracia", UNAM. México; 1992. P. 109.

<sup>114</sup> Cfr.- SEPÚLVEDA IGUÍÑIZ, Ricardo, "Derecho parlamentario constitucional mexicano", Editorial Themis. México; 1999. P. 107.

---

Por lo tanto, si no se hace la reforma constitucional y legal necesaria, el castigo hacia los servidores públicos corruptos será materia del manejo político en detrimento del ánimo de la opinión pública; es decir, de los contribuyentes.

#### **4.5 LA DETERMINACIÓN JUSTA DE LOS IMPUESTOS A EFECTO DE CONTAR CON MAYORES CONTRIBUYENTES**

La palabra justicia proviene del latín *iustitia*, término al que se considera como un cultismo general a todas las épocas.<sup>115</sup>

*Hans Kelsen* señala que la Justicia es una característica posible más no necesaria del orden social. Constituye una virtud del individuo cuando sus actos los acopla a un orden considerado como justo. Pero se abre una incógnita ¿que se deber entender por un ordenamiento social "justo"? Para nosotros, el orden social es justo cuando regula la conducta de los hombres de tal forma le da satisfacción a todos, permitiendo la felicidad de los seres humanos. Así pues, la justicia configura la felicidad social, a tal grado que Platón llega a confundir la felicidad con la justicia.

Afirma que la Justicia solo hace acto de presencia cuando se contraponen ciertos intereses. Este conflicto surge cuando hay una pugna de valores de

---

<sup>115</sup> Cfr.- COROMINAS, Joan, "Diccionario crítico etimológico de la lengua castellana", 3ª edición. Vol. 2. Editorial Gredos. España; 1976. P. 1079.



---

intereses, y cuando la satisfacción de uno de los intereses en pugna lo hace a costa del otro.

Mucho se ha criticado que en el caso de México, se grava y sanciona duramente a quienes están estrictamente vigilados por las autoridades hacendarias. En tanto que ha permitido el crecimiento del subempleo y del comercio informal, conformado por millones de mexicanos que evaden sus obligaciones tributarias.

En materia fiscal *Mora Donatto*, la llama función presupuestaria, hacendaria o financiera.<sup>116</sup>

Específicamente haré alusión a la función establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional referente a la aprobación de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos. La facultad plasmada en la Carta Magna es para el Congreso, y no para una de las cámaras. La Ley de Ingresos tiene las características de una ley. Entre sus peculiaridades se encuentran que se trata de una ley de vigencia prefijada, es decir, un año, y que a su vez da vigencia al resto de las leyes de índole fiscal que contienen los demás elementos de las contribuciones. La vigencia y continuidad de estas leyes está sujeta a la condición suspensiva de que se dicte esta ley.

---

<sup>116</sup> Cfr.- MORA DONATO, Cecilia Judith, ""principales procedimientos parlamentarios", LVIII legislatura. México; 2001. P. 31.

Desde la perspectiva lógica de *Ricardo Sepúlveda*, los ingresos del Estado no pueden sobrepasar el monto de los egresos proyectados o contemplados, por lo que en uso de la lógica considera que primero se debería aprobar el presupuesto de Egresos y posteriormente entrar al estudio y proyección de la Ley de Ingresos. Sin embargo, en el artículo 74 fracción IV se señala que en la Cámara de Diputados debe discutirse primeramente las contribuciones y después los egresos; disposición con la cual, por obvias razones no está de acuerdo. Además se debe proyectar la inclusión de una mayor número de contribuyentes, imponiendo una política fiscal mas justa y con una manejo transparente por parte de quienes ejercen el presupuesto.

Se debe recordar que es facultad exclusiva del ejecutivo federal presentar la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, toda vez que se requiere de la intervención del personal altamente capacitado dependiente del órgano administrativo para su elaboración. Quienes deberán pensar en una mejor distribución de las cargas contributivas, a cambio de ofrecer mayores beneficios al pueblo de México.

La gente no quiere contribuir al gasto público, porque muchos opinan que con ese dinero se patrocinan campañas políticas ilícitamente, se enriquecen funcionarios públicos que viven en un régimen de impunidad y en general se

hacen malos manejos de los caudales, a costa del sacrificio económico de la población, que día a día está más empobrecida.

#### **4.6 LA EDUCACIÓN FISCAL Y SOLIDARIA DESDE LA EDUCACIÓN BÁSICA**

Los habitantes de ésta nación que hemos vivido un régimen de impunidad de los servidores públicos corruptos que han destinado los fondos públicos para hacerse de un patrimonio monstruoso, nos parece injusto que el Estado presione al contribuyente, incluso, con pena privativa de la libertad, cuando ha cometido una conducta ilícita en materia fiscal, mientras que ha permitido que servidores públicos, normalmente pertenecientes a un mismo partido desvíen los recursos que con tanto sacrificio aportamos los mexicanos, supuestamente para el bien común.

Por tales motivos es indispensable crear una nueva política educacional, en la que se inculque en las materias cívicas que se imparten en la educación básica la cultura de la solidaridad y la canalización del esfuerzo colectivo en aras del bien común.

Al mismo tiempo, los niños a quienes se les inculque la una nueva política fiscal, deberán saber que por el esfuerzo realizado para pagar sus contribuciones

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

tendrá como reciprocidad la exigencia hacia los servidores públicos del buen uso que se le de al erario.

Por medio de la aplicación tales políticas alternativas se debe pretender que el gobernado haga conciencia sobre la necesidad que tenemos todos los mexicanos en su conjunto de su participación. Se debe hacer ver al contribuyente como el personaje principal en la política fiscal y no al Estado como el opresor y ente soberano, con potestad de obligar de cumplir con las leyes a la fuerza.

## **CONCLUSIONES**

- 1. Impuestos son las contribuciones, en dinero o en especie, fijadas por la ley, de carácter general y obligatorio, a cargo de los contribuyentes y destinadas a la satisfacción del gasto público, sin que el Estado tenga la obligación de aplicarlos en beneficio directo e inmediato del contribuyente.**
- 2. Los impuestos son muy antiguos; y en el Imperio Azteca, los tributos cumplían con fines específicos: el primero de ellos constituía un medio por virtud del cual los mexicas dominaban a sus conquistados; es decir, un ingreso por el cual una clase sostenía a la otra. Además servía para satisfacer ciertas necesidades públicas y velar por el bien común, como si se tratara de una especie de previsión social.**
- 3. Desde el año 1821, se ha dado un trato especial a la hacienda pública, pero cada administración, de las muchas se han dado a lo largo de la vida independiente de nuestro país, han tocado el sistema tributario, pero ninguna a tomado en consideración las políticas tributarias para su creación; y la tendencia ha sido la de aumentar las cargas a los contribuyentes, en lugar de aplicar medidas que hagan atractiva la participación de mayor número de contribuyentes, entre quienes las cargas necesariamente debieran bajar; por lo que es necesaria la creación de una política fiscal,**

---

vista no solo desde el punto de vista represivo, sino en el que se atienda al buen manejo del presupuesto, la inclusión de mayor número de contribuyentes a través de beneficios globales y una política educativa en la materia.

4. Dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, se encuentra contenido el principio que rige en materia tributaria, en donde se ha establecido la obligación de todos los mexicanos para contribuir al gasto público, de la Federación, del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes.
  
5. Las garantías individuales constan de dos elementos subjetivos a saber: el sujeto activo (gobernado), en tanto que el sujeto pasivo (Estado), personificado en sus distintos órganos de autoridad. Para que un sujeto tenga la calidad de gobernado es necesario que en su esfera jurídica operen o vayan a operar actos de autoridad; es decir, actos que solo se atribuyen a órganos estatales que reúnan las características de unilateralidad, imperatividad y coercitividad. En materia fiscal las garantías y principios que rigen la materia impositiva son la legalidad, proporcionalidad y la equidad.

6. Toda vez que las garantías individuales se han considerado históricamente como aquellos elementos jurídicos que se traducen en mecanismos jurídicos de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales inherentes al ser humano, y con las que debe contar para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al Poder público. Es importante que el Ministerio Público durante su labor investigativa, observe y respete íntegramente las garantías individuales, en cada acto que realice, las garantías constitucionales establecidas para la protección de todos los individuos, de tal suerte, que la averiguación previa se lleve a cabo con total apego al marco constitucional, legal y reglamentario.
  
7. El único fin que debe perseguir el Estado en materia fiscal es el cobro justo, equitativo, proporcional, voluntario y pronto de los impuestos, lo que no necesariamente va a ocurrir si se presiona al gobernado con la cárcel. Por tanto no solo estoy a favor del derecho del contribuyente a la libertad provisional bajo fianza, sino a la reforma de la política tributaria y criminal cuando se trata de la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
  
8. Cuando alguien lesiona la hacienda pública no se produce en un inicio un menoscabo económico en las arcas de la nación, sino que se lesiona el buen funcionamiento de los órganos del Estado, impidiendo la consecución de los fines de carácter económico y social trazados por éste. Por lo que, todo

---

delito que lesione la hacienda pública lesiona a su vez, el ahorro, el empleo, las inversiones, la redistribución de la riqueza, de donde se desprende que indirectamente el delito fiscal pretende proteger la integridad del orden económico. Aún bajo éste argumento no es concebible en la actualidad se pretenda privar al gobernado de la libertad por la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuando no se ejerce la misma presión jurídica ni política sobre los funcionarios que han desviado recursos públicos, haciendo mal uso de los mismos.

9. El bien jurídico que se protege es el patrimonio, mas no el individual, sino el público, lo que permite diferenciar entre los delitos contra la propiedad, de los propiamente fiscales.
  
10. En virtud de que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal no se puede calificar de delincuente a quien carece de capacidad de pago, sino al que actúa con dolo o mala fe; es decir, a quien utilizando maquinaciones o aprovechándose de errores de las autoridades obtiene un beneficio indebido.



11. En el caso de los delitos fiscales, que si bien el agente se conduce fuera de la ley, no representa un peligro potencial para los habitantes de una comunidad determinada, por lo que las sanciones que se le deben atribuir a su conducta debe tener distinta naturaleza, como por ejemplo el tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo a favor de la comunidad; medidas que desde mi particular punto de vista resultan mas benéficas para el sistema, que el encarcelamiento de los defraudadores; dado que con la privación de la libertad de éstos el estado y la sociedad en su conjunto no ganan absolutamente nada.
12. En realidad el estado no debe estar preocupado por el encarcelamiento de los defraudadores fiscales, sino mas bien, en la forma en que éstos pueden resarcir el daño o perjuicio que han causado al fisco Federal, lo que implica la adopción de una nueva política criminal en materia de delitos fiscales.
13. El Estado debe predicar con el ejemplo y debe reclutar gente honesta y capaz que sepa utilizar los recursos públicos que se le entreguen en beneficio del bien común, toda vez que debe estar conciente que su salario como el del resto de sus compañeros es cubierto con el dinero que los administrados pagan para obtener un beneficio colectivo, y que el mal manejo de tales recursos inhibe al potencial contribuyente a regularizar su situación fiscal. La gente no quiere contribuir al gasto público, porque

muchos opinan que con ese dinero se patrocinan campañas políticas ilícitamente, se enriquecen funcionarios públicos que viven en un régimen de impunidad y en general se hacen malos manejos de los caudales, a costa del sacrificio económico de la población, que día a día está más empobrecida.

14. Los órganos de fiscalización, como son la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación y las Contadurías, dependen de las Comisiones de Hacienda o de Vigilancia o de ambas en su caso, que éstas a su vez son órganos del Congreso Federal, y que éstas a su vez son órganos del Poder Legislativo. De ahí, la poca autonomía e independencia y la endeble imparcialidad de la fiscalización externa en el ejercicio del presupuesto público y la defensa del patrimonio nacional de los mexicanos; por ello se propone que éste órgano tenga independencia y autonomía plena de las cámaras, a fin de evitar que los asuntos que se le encomiendan se arreglen por la vía política y persista así el régimen de impunidad construido.

15. Es indispensable crear una nueva política educacional, en la que se inculque en las materias cívicas que se imparten en la educación básica la cultura de la solidaridad y la canalización del esfuerzo colectivo en aras del bien común, lo cual pudiese impactar de mejor forma en el ánimo de los

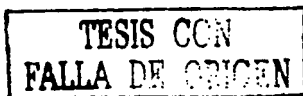
contribuyentes que siguiendo al pie de la letra una política fiscal penal de tinte represivo.

16. Se debe inculcar a los niños una nueva política fiscal, deberán saber que por el esfuerzo realizado para pagar sus contribuciones tendrá como reciprocidad la exigencia hacia los servidores públicos del buen uso que se le de al erario público.

**BIBLIOGRAFÍA****TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, "Derecho burocrático mexicano", 2ª edición. Porrúa. México; 1999.
2. ANDREOZZI, Manuel, "Derecho tributario argentino", Tomo II. Argentina; 1951.
3. ARTEAGA NAVA, Elisur y TRIGUEROS GAISMAN, Laura, "Diccionarios jurídico temáticos. Derecho constitucional", Editorial Harla. México; 1999.
4. BARRITA LÓPEZ, Fernando, "Delitos, sistemáticas y reformas penales", Porrúa. México; 1995.
5. BARRITA LÓPEZ, Fernando, "Prisión preventiva y ciencias penales", 2ª edición. Porrúa. México; 1992.
6. BERLÍN VALENZUELA, Francisco (Coordinador), "Diccionario universal de términos parlamentarios", Miguel Angel Porrúa, grupo editorial. México; 1998.
7. BIELSA, Rafael, "Estudios de derecho público", Tomo II. Editorial Depalma. Argentina; 1951.
8. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo", Editorial Porrúa. México; 2000.
9. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Las garantías individuales", 23ª edición. Porrúa. México; 1998.

10. CÁRDENAS GRACIA, Jaime, "Una Constitución para la democracia", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México.
11. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho fiscal constitucional", 4ª edición. Oxford University Press. México; 2000.
12. "Códice Franciscano". Editado por García Icazbalceta, Joaquín: Nueva colección de documentos para la historia de México. Tomo II. México; 1941.
13. COROMINAS, Joan, "Diccionario crítico etimológico de la lengua castellana", 3ª edición. Vol. 2. Editorial Gredos. España; 1976.
14. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, "Compendio de derecho administrativo", Porrúa. México; 1994.
15. DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, "Diccionario de derecho procesal penal y de términos usuales en el proceso penal", Tomo I. Porrúa. México; 1986.
16. DUBLAN, Manuel, "Derecho fiscal", Librería de Manuel Porrúa. México; 1975.
17. FERNÁNDEZ PIRLA, José María, "El tribunal de cuentas de las comunidades europeas y los tribunales de cuentas de los países miembros: competencias y relaciones", encuentro internacional. Tribunal de cuentas. España; 1986.
18. FERRAJOLI, Luigi, "Derecho y razón: teoría del garantismo penal", Editorial Trotta. Traducido por Marina Gascón. España; 2001.
19. FIGUEROA LADAUROGOITIA, Alberto y Juan Carlos DA SILVA OCHOA (coordinadores) "Parlamento y derecho", Eusko Legibiltzarra Parlamento Vasco. España; 1991.



- 
20. FIGUEROA, Trillo, "La función consultiva el Tribunal de Cuentas ante la crisis de la institución parlamentaria", en "El Tribunal de cuentas en España", IEF; 1981.
21. FIX ZAMUDIO, Héctor, "La Constitución y su defensa", UNAM. México; 1984.
22. FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de finanzas públicas mexicanas", 13ª edición. Porrúa. México; 1971.
23. FRAGA, Gabino, "Derecho administrativo", Porrúa. México; 1998.
24. GALINDO CAMACHO, Miguel, "Teoría de la administración pública", Porrúa. México; 2000.
25. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, "Delitos especiales federales", Trillas. México; 1991.
26. GARZA, Sergio de la, "Derecho financiero mexicano", 5ª edición. Porrúa. México; 1973.
27. GIL ROBLES, José María, "Control y autonomías", Editorial civitas. España; 1986.
28. GIULIANI FONROUGE, Carlos, en su libro de "Derecho financiero", Ediciones Depalma. Vol. 1. Argentina; 1982.
29. GONZÁLEZ SALAS-CAMPOS, Raúi, "Los delitos fiscales", UNAM, Universidad Central de Barcelona e Instituto Max Planck. Perezniето editores. México; 1995.
30. HERNÁNDEZ LÓPEZ, Aarón, "El proceso penal Federal comentado", 3ª edición. Porrúa. México; 1994.

- 
31. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "Introducción al derecho mexicano I", UNAM. México; 1981.
32. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "Nuevo diccionario jurídico mexicano", Tomo P-Z. Editorial Porrúa, S.A. y UNAM. México; 2001.
33. LANZ DURET, Miguel, "Derecho constitucional mexicano", 5ª edición. Editorial Continental. México; 1982.
34. LARA ESPINOZA, Saúl, "Las garantías constitucionales en materia penal", Porrúa. México; 1998.
35. LEANDER, BIRGITTA, "Código de Atlazpan", XIII, Instituto Nacional de Antropología e Historia. México; 1967.
36. MAGGIORE, Giuseppe, "Derecho penal", Vol. 1. Editorial Temis. Colombia; 1954.
37. MARGAIN MANOUTOU, Emilio, "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano", 13ª edición. Porrúa. México; 1997.
38. MARTÍNEZ BULLÉ – GOYRI, Víctor M. "Las garantías individuales en la Constitución de 1917", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México; 1992.
39. MARTÍNEZ CERDA, Nicolás, "Justicia sin moral", México; 1991.
40. MARTÍNEZ GARNELO, Jesús, "Seguridad Pública Nacional. Un sistema alternativo de política criminológica en México", Porrúa. México; 1999.
41. MENEGAZZI, Francisco L. "El derecho represivo fiscal del porvenir", La plata; 1945.

- 
42. MIJANGOS BORJA, María de la Luz, "El control del presupuesto en una democracia", UNAM. México; 1992.
43. MORA DONATO, Cecilia Judith, "Principales procedimientos parlamentarios", LVIII legislatura. México; 2001.
44. NAVA NEGRETE, Alfonso, "Derecho procesal administrativo", México; 1959.
45. NEUMARK, Fritz, "Principios de imposición", Instituto de estudios Fiscales. Traducido por: José Zamit Ferrer. España; 1974.
46. OSORIO Y NIETO, César Augusto, "La averiguación previa", 11ª edición. Porrúa. México; 2000.
47. OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, "Delitos federales", 4ª edición. Porrúa. México; 1998.
48. PÉREZ BECERRIL, Alonso, "Presunciones tributarias en el derecho mexicano", Porrúa. México; 2001.
49. PÉREZ BECERRIL, Alonso, "Política e impuestos", Porrúa. México; 2003.
50. PINHEIRO, J.D. "La función de los tribunales de cuentas en la sociedad democrática", encuentro internacional. Tribunal de cuentas. España; 1985.
51. PONCE RIVERA, Alejandro, "Responsabilidad fiscal penal", Ediciones fiscales ISEF. México; 1998.
52. PUGLIESE, Mario, "Instituciones de derecho financiero", 2ª edición. Porrúa, México; 1976.
53. REYES TAYABAS, Jorge, "Ensayos jurídicos", Instituto Nacional de Ciencias Penales. México; 1988.



54. RIVERA SILVA, Manuel, "Derecho penal fiscal", Porrúa. México; 1984.
55. RODRÍGUEZ BEREJO, A. Comunicación presentada a los II encuentros del tribunal de cuentas. Crónica 1981. 1º volumen. Tribunal de cuentas.
56. ROXIN, Claus, "Política criminal y estructura del delito", Traducción por Juan Bustos Ramírez y Hernpán Hormozabal Malareé. PPU. España; 1992.
57. SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, "Hacienda y derecho", Universidad Complutense de Madrid. España; 1955.
58. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Lecciones de derecho financiero", Universidad Complutense de Madrid. España; 1979.
59. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, "Derecho tributario", 2ª edición. Cárdenas editor y distribuidor. México; 1988.
60. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho fiscal mexicano", Cárdenas editor y distribuidor. México; 1983.
61. SEPÚLVEDA IGUÍÑIZ, Ricardo, "Derecho parlamentario constitucional mexicano", Editorial Themis. México; 1999.
62. SPISSO, Rodolfo, "Derecho constitucional tributario", Editorial Desalma. Argentina; 1991.
63. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, "Teoría y práctica de los delitos fiscales", Porrúa. México; 2000.
64. VALDEZ VILLAREAL, Miguel, "Estudios fiscales administrativos 1964-1981", Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México; 1981.

65. YOUNES MORENO, Diego, "Derecho administrativo laboral", 4ª edición. Temis. Colombia; 1988. P. 143.

### HEMEROGRAFÍA

1. Bien Común y gobierno.- Publicación mensual de la Fundación Rafael Preciado Hernández, A.C. Año 6. No. 72. Noviembre de 2000.
2. BULYGIN, Eugenio, "Teoría y técnica de la legislación", Revista mexicana de estudios parlamentarios, México, 1ª época. Vol. 1. No. 3, septiembre-diciembre de 1993.
3. JARACH, Dino, "Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo".- Revista jurídica de Córdoba. Num. 1; 1947.
4. Revista de ciencias penales .- ITER CRIMINIS.- Num. 2. Segunda época.- México, marzo de 2002. Pp. 247 a 257.
5. ROSIER, Camilo, "La lucha contra el fraude fiscal", Boletín de la Tesorería del Distrito Federal. No. 62 y 63, agosto y septiembre de 1954.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN