



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

“LA PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL EN LOS
DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA”



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JORGE LUIS RIVERA MEDEL



ASESORA: LICENCIADA ANA ISABELA FLORES SOLANO



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 25 de octubre de 2004.

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 el pasante **RIVERA MEDEL JORGE LUIS** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELLA**".

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 le 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 la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.


LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

A mis Padres, quienes
fomentaron mis principios de vida.

A mi *alma máter*, de quien siempre,
me sentiré orgulloso de pertenecer a ella.

A la Licenciada Ana Isabel Flores Solano
Gracias por sus atenciones.

INDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN.....	5
-------------------	---

CAPITULO I

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1. LA POTESTAD TRIBUTARIA	
A. Clases de Poderes Tributarios.....	10
B. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.....	13
C. Principios Rectores de la Potestad Tributaria.....	15
2. LA RELACIÓN JURÍDICO - TRIBUTARIA	
A. Nacimiento de la Relación Jurídico-Tributaria.....	29
B. Elementos de la Relación Jurídico-Tributaria.....	30
C. Obligación Tributaria Sustantiva.....	33
D. Cumplimiento de la Obligación Fiscal.....	36
E. Medios de Extinción de las Obligaciones Fiscales.....	41
F. Incumplimiento de la Obligación Fiscal.....	47
3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	49
4. AUTORIDADES COMPETENTES.....	53

CAPITULO II

LAS INFRACCIONES FISCALES

1. LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO.....	57
2. LA INFRACCIÓN FISCAL	
A. Definición de Infracción Administrativa.....	64
B. Definición de Infracción Fiscal.....	65
C. Elementos de la Infracción Fiscal.....	68
D. Clasificación de las Infracciones Fiscales.....	75
3. SANCIONES FISCALES.....	77

CAPITULO III

LOS DELITOS FISCALES

1. TEORIA DEL DELITO.....	85
A. Definición de Delito.....	88
B. Elementos del Delito.....	89
C. Clasificación de los Delitos.....	102

2. EL DELITO FISCAL	
A. Definición de Delito Fiscal.....	105
B. Requisitos de Procedencia de los Delitos Fiscales.....	107
C. Delitos Perseguidos por Querrela.....	112
D. Delitos Perseguidos por Denuncia.....	119

**CAPITULO IV
DE LA ACCIÓN PENAL**

1. DEFINICIÓN DE LA ACCIÓN.....	123
2. DEFINICIÓN DE ACCIÓN PENAL	
A. Características de la Acción Penal.....	127
B. Causas que extinguen la Acción Penal.....	130
C. Ejercicio de la Acción Penal.....	135
D. Plazos para ejercitar la Acción Penal.....	144
E. Momento en que empieza a correr la Prescripción de la Acción Penal.....	146

**CAPITULO V
LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL**

1. ANTECEDENTES EN EL DERECHO ROMANO.....	147
2. LA PRESCRIPCIÓN	
A. En Materia Penal.....	150
B. Definición Prescripción Acción Penal.....	154
C. Elementos de la Prescripción.....	155
3. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL.....	156
4. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL.....	158
5. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN MATERIA FISCAL	
A. Delitos Perseguidos por Querrela.....	159
B. Delitos Perseguidos por Denuncia.....	160
6. PROPUESTA LEGAL.....	161
CONCLUSIONES.....	171
BIBLIOGRAFÍA.....	177

INTRODUCCIÓN

Todo gobierno requiere de ingresos que le permitan realizar los gastos propios de la administración pública; lo cual supone la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos; siendo que el Estado cuenta con un poder constitucional para recaudar tales contribuciones aun de manera coactiva, denominada Potestad Tributaria.

Lo anterior ha convertido al Derecho Fiscal en una de las ramas más importantes del Derecho, con relación estrecha con el Derecho Administrativo, de donde proviene, y también con el Derecho Constitucional, por los efectos que las normas tributarias tienen sobre la economía del país y sobre la seguridad jurídica y el bienestar económico y social de los contribuyentes obligados a cumplirlas; siendo el Derecho Penal el que tiene un especial interés para la realización de la presente tesis.

El Derecho Penal se encuentra relacionado con el Derecho Fiscal, en tanto que en el Código Fiscal de la Federación se encuentran regulados los delitos fiscales, ya que son varias las formas de afectar el interés jurídico contemplado en la ley, que el legislador ha considerado deben ser sancionados con la severidad más acentuada, que es, evidentemente, la penal.

Dichos delitos al estar establecidos en el Código Fiscal de la Federación, son considerados como delitos especiales, los cuales tienen que someterse a lo dispuesto en primera instancia por el citado Código y en todo aquello que éste no contemple, se sujetarán a lo estipulado por el Código Penal Federal.

Siendo el propósito de ésta tesis, abordar el tema de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, la cual al estar contemplada en un solo artículo (artículo 100 del Código Fiscal), no establece con claridad su operatividad en la materia fiscal.

Para el desarrollo de este tema se tomará como base, el principio que establece que la ley especial, prevalecerá sobre la general, siendo que tal principio es fundamental para el desarrollo de la presente tesis, ya que con fundamento en él se demostrará que la prescripción de la acción penal, en los delitos fiscales perseguibles por querrela, no se encuentra sujeta a interrupción, ni suspensión.

A este efecto, la presente tesis, se desarrollará a través de cinco capítulos, para una mejor comprensión de la misma.

En primer lugar se hará referencia a la Potestad Tributaria del Estado, los principios constitucionales a los cuales se encuentra sometida, para después abordar el tema de la relación jurídico tributaria, como nace, cuales son sus elementos, y de esta manera llegar a un punto trascendental, que es la obligación tributaria.

Se estudiarán las maneras en que puede cumplirse la obligación tributaria sustantiva, así como que ocurre en caso contrario; cuales son las facultades de comprobación de las autoridades, hacendarías, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes; así como, cuales son las autoridades fiscales que tienen competencia tratándose de delitos fiscales.

Se abordara el tema de la Potestad Sancionadora del Estado, como introducción al análisis de las infracciones administrativas, para después abordar el tópico de las infracciones fiscales y cuales son sus consecuentes sanciones administrativas.

Lo anterior como preámbulo al estudio de los delitos fiscales, en donde se dará un panorama general respecto de su normatividad, en el Código Fiscal de la Federación, señalándose cuales son los delitos que se persiguen por querrela, por denuncia o por alguna de las declaratorias establecidas en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

En la parte propiamente del derecho penal se estudiará en primera instancia el concepto de acción, lo anterior con el propósito de tener una mejor comprensión acerca de la acción penal, para después tratar temas tales como, a quien corresponde su ejercicio, la forma en que el Código Penal Federal, reglamenta los plazos con que cuenta el Ministerio Público para ejercitarla, así como en que momento empieza a correr el tiempo para que opere la prescripción de la misma.

Posteriormente se analizará el instituto de la prescripción, acto seguido se abordarán los supuestos que interrumpen y suspenden la prescripción de la acción penal, en materia penal federal, mismos que no se aplican a los delitos fiscales perseguibles por querrela.

Finalmente se examinará el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, mismo que regula de manera diferente, la prescripción de la acción penal, de los delitos tributarios perseguibles por querrela y aquellos perseguibles por denuncia.

En conclusión la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales es un tema de gran importancia en el mundo del derecho, siendo necesario establecer con claridad la manera en que ésta opera en materia fiscal.

CAPITULO I

LA RELACIÓN JURÍDICO – TRIBUTARIA

1. LA POTESTAD TRIBUTARIA

El tema de la Potestad Tributaria del Estado, es elemental para comprender la normatividad que rige en el derecho fiscal. En materia tributaria la obligación de los particulares en su calidad de causantes, de contribuir en forma proporcional y equitativa al gasto público, debe encontrarse reglamentada por las disposiciones jurídicas que al efecto se expidan; y al mismo tiempo debe existir un marco jurídico que regule las facultades de los órganos del Estado, encargados de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de establecer y recaudar las contribuciones respectivas, lo anterior con el fin de proteger a los ciudadanos de un abuso en la exacción fiscal, por parte del Estado.

La Potestad Tributaria del Estado, encuentra sustento en la Constitución Política Federal, donde se estipula, que cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, al mismo tiempo establece la organización y funcionamiento de sus órganos; siendo que el ejercicio de tales atribuciones necesarias para su desempeño, queda sometido al orden jurídico, y es así, como la fuerza del Estado se transforma en poder público, actuando siempre en atención al marco legal establecido por él.

De este modo todo poder Estatal entendido como una organización jurídico-política de la sociedad, tiene su fundamento en una legislación suprema, de donde dimana dicha potestad, misma que los órganos estatales pueden ejercer siempre bajo el sometimiento a dicho orden jurídico preestablecido.

Así pues el ejercicio de la Potestad Tributaria se presenta cuando el Estado, haciendo uso de su poder de imperio, que le otorga la propia Constitución, determina en una ley, cuales son los hechos o situaciones que en caso de

producirse, generan la obligación de los particulares de efectuar el pago de las contribuciones, facultando a la autoridad para exigir su cumplimiento, aún de manera forzosa.

Con base en lo anterior se concluye que la Potestad Tributaria es un ejercicio de soberanía que tiene el Estado, para imponer contribuciones y de esta manera obtener recursos para sufragar el gasto público, siendo que el ejercicio de dicha potestad debe someterse a ciertos principios plasmados en la Constitución Federal, los cuales se analizarán posteriormente.

Es pertinente hacer mención la manera en que algunos autores han definido a la Potestad Tributaria del Estado.

Para el maestro Raúl Rodríguez Lobato "La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y esto lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de lo mismos, en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando ésta facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo"¹

Narciso Sánchez Gómez señala que "La potestad tributaria del Estado, es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Harla, México, 1998. pp. 6,8.

contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico – geográfico²

El poder tributario es definido por Sergio Francisco de la Garza como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”³

De lo antes expuesto se pueden observar que los tres Poderes de la Unión intervienen en el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, para de esta manera preservar un respeto a las garantías individuales.

El Poder Legislativo ejerce tal potestad en el momento de expedir las leyes tributarias de carácter general, obligatorio, abstracto e impersonal, en donde se definen los elementos fundamentales de toda obligación tributaria.

El Poder Ejecutivo es el encargado de concretizar la obligación tributaria mediante la determinación, liquidación, cobro y administración de las contribuciones.

El Poder Judicial es a quien le compete dirimir los conflictos en materia fiscal, que surjan entre los particulares y el Estado; siendo que la tramitación y resolución de dichos conflictos es llevada a cabo por los Tribunales Contenciosos Administrativos y el Poder Judicial interviene mediante el Juicio de Amparo.

A. Clases de Poderes Tributarios

En la Constitución Política Federal se establecen dos tipos de poderes tributarios, que son conocidos como concurrente o privativos; el primero se presenta cuando tanto la Federación, como los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, gravan

² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª ed. Porrúa, México, 2001. p. 92.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 17ª ed, Porrúa, México, 1992. p. 203.

en forma simultánea el mismo acto o actividad, lo que da margen a la doble o triple tributación.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria concurrente se encuentra en la fracción VII del artículo 73, al establecer que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, es decir, que se encuentra en posibilidad de dictar leyes que graven materias o actividades que no estén expresamente señalados en la Constitución como privativos de su esfera de competencia, pero que tampoco estén prohibidos, es decir, que puede concurrir con las Entidades Federativas o el Distrito Federal, para establecer contribuciones.

El poder tributario privativo es aquel que se presenta cuando en la Constitución se faculta expresamente de manera exclusiva a una de las anteriores entidades, a establecer contribuciones sobre determinadas actividades, en exclusión de las demás. La potestad tributaria privativa tiene su fundamento en los artículos 73 fracciones, IX, X y XXIX-A; 117 fracciones IV, V, VI, VII; 118 fracción I y 131 de la Constitución.

El artículo 73 constitucional en su fracción XXIX-A, enumera aquellas materias que sólo pueden ser gravadas en forma exclusiva por la Federación, las cuales son las siguientes:

- a) Sobre comercio exterior.
- b) Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 de la Constitución.
- c) Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.
- d) Sobre Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- e) Impuestos especiales sobre producción y consumo de energía eléctrica, tabaco labrado, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y

fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y cerveza.

La potestad tributaria estatal consiste en una atribución legal que por mandato constitucional debe ejercitar la legislatura local, para dictar las leyes respectivas, que impongan a los particulares la obligación de contribuir en forma proporcional y equitativa para cubrir el gasto público de las Entidades Federativas; el fundamento legal de ésta potestad se encuentra en los artículos 31 fracción IV, 40, 41 y 116 de la Constitución.

La potestad tributaria a favor de los municipios es ejercida por las legislaturas de los Estados de conformidad con la Constitución Federal, en virtud de la cual pueden imponer a los particulares la obligación de contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público municipal, lo anterior con fundamento en los artículos 31 fracción IV y 115 fracción IV de la Constitución Política Federal.

Por lo respecta al Distrito Federal, su potestad tributaria emana del artículo 122 constitucional en su Base Primera, fracción V, inciso b, que establece como facultad de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal *“Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”*.

En conclusión solamente la Federación, los Estados y el Distrito Federal tienen ejercicio pleno de la Potestad Tributaria, la cual se materializa a través del Poder Legislativo, único órgano facultado para expedir leyes en materia fiscal; correspondiéndole a las legislaturas estatales, expedir las leyes correspondientes a los municipios, por carecer éstos del Poder Legislativo.

B. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Atendiendo a la necesidad de solucionar los problemas en materia de Potestad Tributaria entre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Dicho sistema es un régimen jurídico que tiene por objeto, dar coherencia a los ordenamientos tributarios de la Federación con los de los Estados, Municipios y el Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, procurando dar solución al problema de la doble o triple tributación.

El instrumento que establece las bases para la coordinación es la Ley de Coordinación Fiscal⁴, la cual tiene su fundamento en el último párrafo de la fracción XXIX-A del artículo 73 de la Constitución; dicha ley pretende:

- a) Coordinar el sistema fiscal de la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal.
- b) Organizar el Fondo General de Participaciones.
- c) Fijar las participaciones a las Entidades Federativas.
- d) Regular la forma de colaboración administrativa.
- e) Establecer organismos para el manejo de la coordinación.

Los instrumentos fundamentales para la operación de este Sistema de Coordinación son el Convenio de Adhesión y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

Mediante el primero como su nombre lo indica, los Estados se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tal convenio debe ser aprobado por la legislatura local; mientras que a través del Convenio de Colaboración Administrativa, los

⁴ Publicada en el D. O. F. el 22 de Diciembre de 1978.

Estados coadyuvan en la administración de algunos impuestos federales, dicho Convenio se ha hecho extensivo a algunos municipios.

La coordinación fiscal entre la Federación y los Estados, así como entre estos y los municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, por lo cual se crean diferentes fondos según la Ley de Coordinación Fiscal, que son:

- a) Fondo General de Participaciones
- b) Fondo de Fomento Municipal⁵

Estos fondos se crean con diversos porcentajes que señala la ley, siendo que del total que reciben los Estados del Fondo General de Participaciones y del Fondo de Fomento Municipal deberán entregar a sus municipios cuando menos el 20%, respecto del primero y el 100% en lo que se refiere al segundo.

Además de los dos fondos anteriores, los municipios tienen derecho a percibir, el 20%, como mínimo de los llamados impuestos asignables, que son el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal son:

- a) La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales
- b) La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
- c) El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)

⁵ Hasta el año de 1989 existía el Fondo Financiero Complementario de Participaciones, cuyo propósito era el de favorecer en mayor medida a las Entidades que obtenían menos participaciones en el Fondo General.

En éstos organismos se encuentran representados tanto el Gobierno Federal como los Gobiernos de los Estados.

C. Principios Rectores de la Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria se encuentra sometida a ciertos principios plasmados en la Constitución que se deben respetar para que todos los actos que realicen las Autoridades Fiscales, tengan plena validez jurídica; tales principios son los siguientes:

a) Principio de Legalidad

Se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, el cual expresa que *“los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*, es decir, que todas las obligaciones tributarias de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, que debe ser obligatoria, general e impersonal, emitida por el Congreso de la Unión, las Legislaturas de los Estados o la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

En la ley deben precisarse los elementos de la obligación tributaria, tales como los sujetos activo y pasivo, el objeto, la base, la cuota o tarifa, la fecha de pago, forma de pago, las exenciones, la forma de extinción de la obligación, la autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, así como los medios de defensa a favor del gobernado.

Los artículos 14 y 16 de la Constitución también contemplan este principio, al establecer el primero de ellos que *“nadie puede 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”*; esto es, que las Autoridades fiscales deben realizar sus actos de conformidad con las leyes respectivas.

El Pleno de la Suprema Corte en relación con el principio de legalidad en la jurisprudencia 168, visible en el Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo I, Parte SCJN, página 169, señala lo siguiente:

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 justificarseles.

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.

El artículo 16 estipula que *“nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, y que funde y motive la causa legal del procedimiento”*, lo anterior aplicado en la materia tributaria, significa que las autoridades fiscales tienen que iniciar y desarrollar sus procedimientos por escrito, dentro de la esfera de su competencia, así como que el acto de molestia se encuentre debidamente fundado y motivado.

La condición de que el acto de autoridad debe constar por escrito, es indispensable en razón de que tal requisito da certeza sobre la existencia del mismo; así como para que el afectado pueda conocer con precisión quien es la autoridad que emite el acto, cuál es su contenido y sus consecuencias jurídicas.

El mandamiento escrito debe contener la firma original o autógrafa de la autoridad competente que emita el acto de molestia, por ser sólo este tipo de firma lo que le da autenticidad al documento que contiene el acto de autoridad. La competencia significa que las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, esto para evitar alguna ilegalidad en perjuicio de los particulares.

Respecto de la actuación de la Autoridad la siguiente tesis aislada VI.1o.232 K, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo XV-II, febrero de 1995, página 189, señala lo siguiente:

ACTOS DE AUTORIDAD. DEBEN CONSTAR POR ESCRITO Y ESTAR FUNDADOS Y MOTIVADOS. Para cumplirse con los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional, es necesario que todo acto de autoridad conste por escrito; en el cual se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso y las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para emitirlo; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, o sea, que en el caso concreto se configuran las hipótesis normativas, para que los obligados estén en aptitud de defenderse en debida forma.

Amparo en revisión 244/88. Autobuses San Matías Tlalancaleca, S.A. de C.V. 23 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra.

También es aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia 2a./J. 57/2001, aparecida en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XIV, Noviembre de 2001, página 31, que se transcribe:

COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO. De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, mayo de 1994, página 12, de rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se desprende que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, resulta inconcuso que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación, que establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación; pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho. Esto es así, porque no es permisible abrigar en la garantía individual en cuestión ninguna clase de ambigüedad, ya que su finalidad consiste, esencialmente, en una exacta individualización del acto de autoridad, de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado en relación con las facultades de la autoridad, por razones de seguridad jurídica.

Contradicción de tesis 94/2000-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 26 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan

Díaz Romero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Tesis de jurisprudencia 57/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta y uno de octubre de dos mil uno.

El Pleno de la Suprema Corte ha establecido la siguiente tesis de jurisprudencia P./J. 10/94, visible en la gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 77, mayo de 1994, página 12, que señala:

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecinueve de abril en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Miguel Ángel García Domínguez, Carlos Sempé Minvielle, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 10/1994, la tesis de jurisprudencia que antecede. El señor Ministro Miguel Ángel García Domínguez integró el Pleno en términos de lo dispuesto en el artículo tercero de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y en virtud del Acuerdo Plenario de cinco de abril del año en curso. Ausentes: Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, José Antonio Llanos Duarte e

Ignacio Magaña Cárdenas. México, Distrito Federal, a veintidós de abril de mil novecientos noventa y cuatro.

Como hasta ahora se ha podido observar, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, ahora bien, por motivación se entiende que todo acto, procedimiento o resolución fiscal debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron lugar a esa actuación o determinación en forma clara y explícita.

La fundamentación implica que los actos o procedimientos de naturaleza fiscal al realizarse por escrito deben señalar las normas jurídicas que los rigen, debiendo existir adecuación entre los motivos y el fundamento jurídico para que se justifique la hipótesis normativa.

Lo anteriormente señalado se puede constatar en la siguiente tesis de jurisprudencia VI.2o. J/43, aparecida en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo III, marzo de 1996, visible en la página 769, que estipula lo siguiente:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. de C.V. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Revisión fiscal 103/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. 18 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Alejandro Esponda Rincón.

Amparo en revisión 333/88. Adilia Romero. 26 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Amparo en revisión 597/95. Emilio Maurer Bretón. 15 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguel Goyzueta. Secretario: Gonzalo Carrera Molina.

Amparo directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

b) Principio de Audiencia

Este principio encuentra su fundamento constitucional en el artículo 14 que establece que *"nadie puede 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"*.

Este principio aplicado en materia tributaria significa que todo procedimiento fiscal debe ser congruente con el contenido normativo que los rige, debiendo tener cuidado con todo el procedimiento desde su inicio, desarrollo y culminación; fundando y motivando cada una de las actuaciones realizadas por autoridad competente, dándole la oportunidad al particular de ser escuchado en su oportunidad para proteger o justificar sus derechos y de esta forma no dejarlo en estado de indefensión.

Por lo que toca al referido principio es aplicable la siguiente tesis aislada I.7o.A.41 K, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; Tomo XV, enero de 2002, página 1254, que se transcribe a continuación:

AUDIENCIA. CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo a tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del

procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

Amparo directo 3077/2001. Comité Particular Ejecutivo Agrario del Nuevo Centro de Población "Miguel de la Madrid Hurtado". 10 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Amelia Vega Carrillo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, tesis P./J. 47/95, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO."

c) Principios de Equidad y Proporcionalidad

Es el artículo 31 fracción IV de la Constitución en el que encuentra sustento este principio que señala que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes a favor de la Federación, Distrito Federal, los Estados y Municipios.

La proporcionalidad radica en la cuantía del impuesto que cada contribuyente debe pagar, en relación con el valor de su patrimonio y con su capacidad de pago; siendo que en atención a este principio las contribuciones son moderadas, basándose en cuotas o tarifas, con tendencia progresiva, para que de esta manera se determinen las obligaciones tributarias en forma gradual.

La equidad en materia tributaria radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos aquellos sujetos pasivos que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, atendiendo desde luego a su capacidad económica, es decir, solo deben variar las tarifas tributarias.

La siguiente jurisprudencia 170, establecida por el Pleno de la Suprema Corte, visible en el apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo I, Parte SCJN, página 171, hace referencia al principio de proporcionalidad y equidad.

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 o 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.

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

d) Principio de Destino de las Contribuciones a Cubrir el Gasto Público

Al igual que los anteriores principios mencionados, éste emana de la fracción IV del artículo 31 constitucional al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes a favor de la Federación, Distrito Federal, los Estados y Municipios.

Debido a que el gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, lo recaudado por el Estado debe destinarse a cubrir las necesidades de la población, relacionados con la prestación de servicios públicos y la construcción de obras sociales; el gasto público se encuentra contenido fundamentalmente en el Presupuesto de Egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

La jurisprudencia 367, visible en el apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Sala Auxiliar, Tomo I, Parte HO, página 339, hace una interesante reflexión respecto de éste principio.

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.

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.

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.

e) Principio de Irretroactividad de la Ley

Este principio tiende a satisfacer uno de los fines del derecho, que es el de la seguridad jurídica; según el cual las normas jurídicas no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, en este orden de ideas la norma jurídica debe cumplirse a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o en la Gaceta del Gobierno el Estado respectivo, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior.

La irretroactividad en materia fiscal consiste en que la determinación debe realizarse conforme a las disposiciones legales vigentes al momento de realizarse el hecho generador, es decir, al momento de realizar una conducta descrita en la ley, lo que da lugar al nacimiento de una obligación.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 14 constitucional que señala que *"a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"*.

En relación con lo anterior el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, expresa que *"las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*.

La siguiente tesis aislada IV.3o.A.T.38 A, aparecida en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, Tomo X, diciembre de 1999. visible en la página 777, explica con detalle lo anterior.

RETROACTIVIDAD EN MATERIA FISCAL. De una sana interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, que en lo que interesa dispone: "... Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad....", se llega al convencimiento de que, cuando se determina una contribución se aplicará la ley que está o estaba vigente en el momento en el que se causó, sin embargo, les serán aplicables las normas respecto al procedimiento que se expidan con posterioridad al momento de su causación; es decir, si en un año supuesto se detectó la causación de la contribución omitida en un año anterior a aquél, serán aplicables las normas procesales vigentes en el año en que se inició el procedimiento para determinar dicha contribución y no los que regían en el momento de la causación o los aplicables al momento de finalizar el procedimiento respectivo.

Amparo directo 506/99. KT de México, S.A. de C.V. 13 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretaria: Angélica María Torres García.

f) Principio de Derecho de Petición

El derecho de petición asentado en el artículo 8° constitucional prevé la obligación que tienen los funcionarios y empleados públicos, de contestar toda clase de peticiones, promociones o demandas que les formulen los particulares; disponiendo lo siguiente:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa... A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”.

En este orden de ideas a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito, que debe hacerse por la autoridad competente a quien se haya dirigido, debiendo fundar y motivar su resolución.

Como consecuencia de lo anterior tenemos que el derecho de petición es una atribución con la que cuenta el gobernado para solicitar, por escrito, de manera pacífica y respetuosa, a la Autoridad competente, le resuelva sobre determinada situación; siendo que dicha autoridad tiene la obligación de contestar por escrito y en un término breve; el cual según la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe ser de cuatro meses, pero en materia fiscal es de tres meses según lo establecido por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

De este principio de derecho de petición se desprenden la Negativa Ficta y la Confirmación Ficta, la primera es la no contestación por parte de la Autoridad en un término de tres meses a una instancia o petición realizada por escrito, que cumpla con los requisitos de ley; mientras que la Confirmación Ficta es la no resolución por parte de la Autoridad en un término de tres meses a un recurso.

2. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Como ha quedado asentado la Potestad Tributaria del Estado se ejerce primordialmente mediante el proceso legislativo, que se agota con la publicación de la ley, la cual contiene, de manera general y obligatoria, las situaciones jurídicas que una vez que se realizan, generan un vínculo entre los sujetos a que se refiere la ley; esa relación que se origina al realizarse la situación concreta, se denomina relación jurídico-tributaria.

A continuación se expondrán la opinión de algunos autores acerca de la relación jurídico-tributaria.

“La relación jurídico-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, los cuales se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por las leyes fiscales”⁶

Narciso Sánchez Gómez dice que “la relación jurídico-tributaria es el enlace o vínculo legal que se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo y a quién compete determinarlo y exigirlo”⁷

Para Delgadillo Gutiérrez “La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”⁸

No debe confundirse la relación jurídico-tributaria con la obligación tributaria sustantiva, pudiendo darse el caso de que exista relación jurídico-tributaria y no

⁶ PONCE GOMEZ, Francisco. Derecho Fiscal. 6ª ed. Editorial Banca y Comercio, México, 2001 p. 49

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. pp. 337, 338.

⁸ IDEM p. 341

obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar, de pago que sea liquidable.

La relación jurídico-tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales, que consisten en las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, que no son liquidables; y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, en tanto que esta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Siguiendo esta lógica al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen inmediatamente entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, se deben una y otra una serie de obligaciones que deben cumplirse, aún cuando tal persona nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria sustantiva, en resumen pueden existir obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria, sin que ello implique necesariamente el nacimiento de la obligación tributaria de pago.

A. Nacimiento de la Relación Jurídico-Tributaria

La relación jurídico-tributaria nace cuando el contribuyente se encuentra en la hipótesis normativa establecida en la ley, teniendo que cumplir con ciertas obligaciones formales de hacer, no hacer, de tolerar y potencialmente la obligación sustantiva de entregar al Estado un pago ya sea en dinero o en especie, mismo que debe destinarse a cubrir el gasto público.

Ha quedado establecido que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico y como tal establece una relación entre dos partes, que en este caso son el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, tal enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatoria, abstracta e impersonal tipifica el hecho imponible del tributo y demás elementos del mismo para que sea factible cumplir con esa obligación, es

así que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación tributaria en general, establece al mismo tiempo la esencia de la relación jurídico-tributaria.

En este orden de ideas cuando se realizan las hipótesis jurídicas estipuladas en una norma tributaria, es factible tal relación jurídico-tributaria entre un sujeto activo y un sujeto pasivo; siendo que éste último debe contribuir de manera proporcional y equitativa con el gasto público, mientras que el primero debe recaudar, administrar y en su caso exigir por la vía coactiva el pago de la obligación tributaria respectiva, en ejercicio de su autoridad establecida en la ley.

B. Elementos de la Relación Jurídico-Tributaria

Como elementos de la relación jurídico-tributaria pueden señalarse tres principalmente:

- a) Vínculo jurídico
- b) Sujeto activo
- c) Sujeto pasivo

El vínculo jurídico es el elemento que le da el carácter de obligatoriedad a la relación jurídico-tributaria, esto es, que el Sujeto activo que en este caso es el Estado, como acreedor del tributo puede exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por el particular en su calidad de contribuyente, y en caso de que éste incumpla con tales obligaciones, el Estado tiene la facultad de exigir forzosamente su cumplimiento, a través de su poder coactivo, es decir, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El Sujeto pasivo puede exigir que las actuaciones de la Autoridad, se realicen atendiendo a los principios rectores de la Potestad Tributaria del Estado establecidos en la Constitución Política Federal.

En el Derecho Fiscal según lo establecido por el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución, existe un solo sujeto activo que es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, se encuentra investido de la Potestad Tributaria.

“El sujeto activo es la entidad pública, que al estar investida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comentario”⁹

En atención a lo anterior y de lo señalado en los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo, 122 Base Primera, fracción V, inciso b y 115 fracción IV de la Constitución tenemos que en nuestro sistema jurídico son cuatro los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria que son la Federación, las Entidades Federativas; los Municipios y el Distrito Federal.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación fiscal, es aquel particular en su calidad de causante, cuya situación coincide con el hecho imponible y en consecuencia se obliga a cumplir con una obligación fiscal sustantiva o formal, en tiempo y forma, según lo establecido por la norma jurídica.

“Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”¹⁰

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 366

¹⁰ Loc. cit.

Para efectos fiscales el Código Fiscal de la Federación estipula que existen los siguientes sujetos pasivos:

- a) **Personas Físicas.** Es el ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.
- b) **Personas Morales.** Son todas las asociaciones o sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.
- c) **La Federación, los Estados y los Municipios,** cuando así los determinen las leyes fiscales en forma expresa o bien cuando actúen como sujetos de derecho privado.
- d) **Las Naciones Extranjera,** cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.
- e) **Existen sujetos pasivos exentos,** es decir, que por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total o parcialmente, más no así las obligaciones formales derivadas de la relación fiscal.

La doctrina establece la siguiente clasificación de sujetos pasivos:

Sujeto Pasivo Principal o Directo. Es el particular, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo; se le denomina de tal manera porque sobre su persona recae el deber contributivo, quedando obligado a enterar una cantidad en dinero o en especie al gasto público.

Sujeto Pasivo con Responsabilidad Solidaria. Es aquella persona que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere la obligación de pagar una contribución en nombre del deudor principal, ya sea por tener el deber de retener y enterar la contribución respectiva, o ya sea porque la misma ley lo obliga a proporcionar la información correcta, completa y necesaria para determinar, liquidar y pagar una obligación fiscal; dicha

responsabilidad se encuentra contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal Federal.

Sujeto Pasivo con Responsabilidad Substituta. Son aquellas personas que se encuentran legalmente facultadas para autorizar, aprobar o dar fe, respecto de un acto que genera contribuciones, a las que la ley hace responsables de su pago bajo determinadas circunstancias; como es el caso de las personas a las que la ley imponga la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico.

Sujeto Pasivo con Responsabilidad Objetiva. Se trata de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual constituye la garantía objetiva.

C. Obligación Tributaria Sustantiva

Toda obligación contributiva debe atender a un marco de certeza jurídica, que permita conocer hasta donde llega el ejercicio de la potestad tributaria, para no caer en el abuso; pero a su vez fincar un parámetro de lo que debe entenderse por capacidad contributiva de los particulares, para que cada quien aporte una parte de su riqueza al Estado, si es que tiene posibilidad de hacerlo, pero sin obligarlo en una forma excesiva tal, que perjudique su economía.

La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al establecer el deber de aportar una cantidad de dinero o en especie para cubrir el gasto público, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas, a aquellos particulares cuyos actos coincidan con el hecho imponible (hipótesis normativa) de una contribución.

La obligación tributaria proviene exclusivamente de la ley, cuando el Estado en ejercicio de su potestad tributaria establece que hechos o situaciones de realizarse generan la obligación de pagar contribuciones; atendiendo a la capacidad económica del contribuyente; siendo que el principal motivo por el cual se establecen las contribuciones, es para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Toda norma jurídica debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos, de la propia hipótesis o supuesto; con base en esto, toda obligación tributaria encuentra su fundamento en una norma jurídica, en la cual se describen una serie de hipótesis jurídicas, que al coincidir los actos realizados por el particular con las mismas, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Esta situación de hecho prevista en la ley recibe el nombre de hecho imponible, el cual es definido por Sainz de Bujanda como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria"¹¹

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho establecida en la ley, que al ser realizada por un sujeto genera la obligación tributaria. El hecho generador por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar de hacer o no hacer.

El hecho imponible es una situación que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, mientras que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. op. cit. p. 114

Una vez que la obligación tributaria ha nacido procede su determinación, esto es, la realización de aquellos actos de la Autoridad Fiscal, del contribuyente o de ambos, encaminados a establecer si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación tributaria, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco. Así determinar una obligación fiscal es constatar que se reúnan todos los elementos materiales y formales que propicien su nacimiento.

Tal determinación puede ser realizada por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario sin la intervención de la autoridad fiscal, esto es, lo que la doctrina denomina autodeterminación.

Tal sistema tiene su fundamento en que al ser el sujeto pasivo quien dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación tributaria y obtener de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado por el contribuyente.

La autoridad fiscal también puede efectuar la determinación de la obligación tributaria, si la ley así lo dispone, siendo que los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria para que dicha autoridad pueda llevar a cabo tal determinación. Este tipo de determinación opera también cuando la autoridad descubre que se ha omitido el cumplimiento de la obligación tributaria, a este tipo de determinación, se le llama determinación de oficio.

La determinación de la obligación tributaria que se establece de común acuerdo entre la Autoridad Fiscal y el contribuyente, es aquella donde el segundo se encarga de proporcionarle la información necesaria para que el primero con base en esos elementos formule la determinación correspondiente, un ejemplo de lo

anterior se encuentra en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, en donde se regula el convenio para el pago en parcialidades.

Una vez determinada una obligación procede su liquidación, es decir, se lleva a cabo una serie de operaciones matemáticas mediante las cuales, se precisa el monto de la obligación fiscal a cargo del sujeto pasivo, surgiendo lo que se denomina crédito fiscal; una vez establecido éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

La época de pago del crédito fiscal consiste en el plazo o momento establecido por las leyes tributarias para que se cumpla la obligación; siendo que el pago debe hacerse dentro de ese plazo. Si el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente, éste crédito fiscal se vuelve exigible.

La exigibilidad de la obligación fiscal consiste en que la Autoridad que éste facultada para requerir al contribuyente el pago de la obligación fiscal, tiene la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no pago o garantizó la obligación fiscal dentro del plazo señalado por las disposiciones respectivas.

D. Cumplimiento de la Obligación Fiscal

El medio idóneo para cumplir una obligación jurídica, es el pago, Rojina Villegas señala que “el pago es un acto jurídico consensual consistente en el cumplimiento de una obligación de dar, hacer o de no hacer, que se ejecuta con la intención de extinguir una deuda preexistente”¹²

“El pago, es el cumplimiento de la obligación fiscal contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como

¹² ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil. T. III. Teoría General de las Obligaciones. 19ª ed. Porrúa, México, 1994, p. 334.

consecuencia dio margen a su liquidación conducente quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación."¹³

Pagar una obligación fiscal, es entregar una cantidad de dinero y excepcionalmente en especie al Estado, por concepto de una obligación fiscal - determinada y liquida- establecida en la norma jurídica, que debe realizar el contribuyente, cuya conducta se ha adecuado a la hipótesis jurídica establecida en dicha norma, cumpliendo dentro del plazo estipulado en la disposición legal respectiva.

Respecto del lugar de pago, se tiene como regla general que el sujeto pasivo debe hacer el pago a través de la oficina receptora de su jurisdicción; el artículo 4 del Código Fiscal Federal establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, se harán por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que la misma autorice o bien por conducto de las Instituciones de Crédito autorizados, correspondientes al área geográfica donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente.

La época de pago como se estudio anteriormente se refiere a los plazos en que se debe pagar el crédito fiscal.

Las formas de pago admitidas son: Cheques certificados o de caja, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación; cheques personales no certificados, cuando lo permita la ley; en efectivo; en especie; en moneda extranjera, cuando se efectúen pagos en el extranjero, los mismos se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. pp. 354, 355

Respecto de éste punto el 30 de mayo de 2002 en el Diario Oficial de la Federación se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal, en la cual se establecen nuevas formas de pago; siendo éstas a través de Internet o mediante tarjeta tributaria.

Las personas que deben pagar sus impuestos vía Internet son las siguientes:

Tratándose de personas morales:

- a) Las que realicen pagos provisionales mensuales, incluyendo las que inicien operaciones.
- b) Las que tributen en el Régimen Simplificado, aún cuando ejerzan la opción de presentar declaraciones de pagos provisionales semestrales.
- c) Las que se encuentren en el ejercicio de liquidación; así como las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso.
- d) Aquellas con fines no lucrativos.
- e) Las personas morales que conforme a las disposiciones fiscales vigentes, opten por presentar sus pagos en periodo distinto al mensual.

Tratándose de personas físicas:

- a) Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- b) Que realicen actividades diferentes de las empresariales, como podrían ser el arrendamiento o servicios profesionales y que los ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos o salarios
- c) Las que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 o a \$300,000.00, según sea el caso.

Los pagos electrónicos vía Internet pueden realizarse a través de la página del Servicio de Administración Tributaria o bien por medio de la página de los bancos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, según sea el caso.

Respecto de las personas que pueden efectuar el pago de sus impuestos mediante el uso de la tarjeta tributaria, son las personas físicas que se dediquen a alguna de las siguientes actividades:

- a) Empresariales, como las que se realizan en ferreterías, farmacias, papelerías, etc., o la prestación de servicios, por ejemplo de mecánica, carpintería y electricidad, así como servicios agropecuarios, ganaderos, de pesca y silvícolas, etc., y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- b) De arrendamiento (otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles), y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- c) La prestación de servicios profesionales, tales como los de abogados, contadores, médicos, etc., y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- d) Cuando inicie actividades, y siempre que estime que sus ingresos no rebasarán de \$1'000,000.00 o de \$300,000.00, conforme a los dos puntos anteriores, según sea el caso.
- e) Por las que tribute en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.
- f) El arrendamiento de inmuebles exclusivamente para casa habitación sin importar el monto de ingresos.
- g) Las de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería y autotransporte de carga y de pasajeros, cuando opte por efectuar sus declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores, vigente para el 2002.

No obstante, si así lo desea, la persona física que se dedique a alguna de estas actividades podrá optar por realizar sus pagos vía Internet, a través de las páginas de las instituciones bancarias.

Los pagos mediante el uso de la tarjeta tributaria pueden efectuarse a través de ventanilla bancaria o bien ante los módulos de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, según sea el caso.

Los notarios o corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, no están obligados a presentar a través de alguno de los medios electrónicos señalados anteriormente, los pagos provisionales de Impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, por las operaciones de enajenación y adquisición de bienes en los que intervengan.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece que los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- Gastos de Ejecución
- Recargos
- Multas
- Indemnización del 20 por ciento sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la Institución de Crédito

El pago del importe de los créditos fiscales puede acreditarse, mediante la declaración respectiva, la liquidación que se haya formulado para tal efecto; retención de terceros; recaudación o con los documentos y bienes en los que consten adheridos los timbres, marbetes, sellos u otros signos establecidos por las leyes fiscales correspondientes.

Con el nuevo esquema de pago de los créditos fiscales, estos se acreditarán de la siguiente manera:

- a) El pago que se realice por medio de Internet, se comprobará con el acuse de recibo que contiene el sello digital que envíen por ésta misma vía, las instituciones bancarias o el Servicio de Administración Tributaria; el cual permite autenticar la operación realizada y en consecuencia el pago.
- b) El pago utilizando la tarjeta tributaria puede ser en efectivo o en cheque a nombre de la Tesorería de la Federación; comprobándose con el recibo electrónico bancario de pago de contribuciones con el sello digital generado por el banco.

Como ya se ha mencionado, el pago es el medio idóneo para cumplir con las obligaciones, y en consecuencia extinguir las mismas; empero, éste no es el único medio para extinguir las obligaciones, analizándose a continuación los otros medios de extinción de las obligaciones en materia fiscal.

E. Medios de Extinción de las Obligaciones Fiscales

a) Condonación

La condonación tiene su simil en el ámbito del derecho civil con la figura denominada remisión de la deuda, que es “el acto por virtud del cual el acreedor dimite voluntaria y unilateralmente el derecho a exigir, total o parcialmente a su deudor, el pago de la prestación debida”.¹⁴

“La condonación es una figura jurídica-tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas”.¹⁵

¹⁴ GUTIERREZ y GONZALEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. 14ª ed. Corregida y actualizada. Porrúa, México, 2002. p. 877.

¹⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. op. cit. p.288

La condonación es la liberación o perdón de la deuda hecha a título gratuito, por la autoridad hacendaria en forma unilateral y discrecional, en favor del deudor, extinguiendo la obligación.

b) Compensación

Es una figura jurídica en virtud de la cual se extinguen por ministerio de ley dos deudas, hasta el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnan la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.

Con base en lo anterior, la compensación en materia tributaria, tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de aplicación de la misma ley fiscal, siendo requisito indispensable para que opere la compensación, que las deudas recíprocas sean liquidables y exigibles, es decir, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho, compensado ambas hasta el monto de la menor.

c) Prescripción

El Código Civil en su artículo 1136 establece que la prescripción es un medio de adquirir bienes (usucapión) o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. La liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa; siendo ésta última la que opera en materia fiscal.

La prescripción liberatoria es un medio de extinción de la obligación sustantiva a cargo del sujeto pasivo; así como a favor del sujeto activo cuando prescribe la obligación de devolver las cantidades a que tengan derecho los contribuyentes, esto es, que tal figura puede operar a favor y en contra de ambos sujetos de la relación tributaria.

Así se tiene que la prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales por el solo transcurso del tiempo, en la forma y términos previstos para tal efecto por la ley, debiendo reunirse las siguientes condiciones:

- a) Sólo son susceptibles de prescripción los créditos fiscales
- b) El mismo tuvo que ser notificado por la autoridad al deudor
- c) El plazo para su configuración se computa a partir del momento en que el crédito es exigible, que es de 5 años y tratándose de la devolución de lo pagado indebidamente al fisco, el término empieza a correr al día siguiente de que ocurrió el entero respectivo, tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesen los actos violatorios, si la violación a las disposiciones fiscales es continua.
- d) Es necesario que el particular solicite a la autoridad que declare la prescripción para que produzca sus efectos.

El plazo prescriptorio puede interrumpirse, lo cual produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo.

Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación.

También se interrumpirá cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produzca una situación que impide jurídicamente al acreedor hacer efectivo un crédito establecido a su favor; el efecto de la suspensión no es de inutilizar el tiempo

transcurrido, sino simplemente detener la cuenta del término, la cual se reanuda una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió.

Esta situación se presenta cuando se decreta la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en términos del segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que toca a la prescripción que corre a favor del fisco cuando ha percibido una cantidad que legalmente no le corresponde y que debe devolver al contribuyente, el término de la prescripción corre a partir del momento en que se hizo el pago de lo indebido. La ley establece que el término para que se extinga la obligación del Estado de restituir el pago de lo indebido es de cinco años.

Este término se interrumpe por actos de los particulares consistentes en reclamar la devolución de lo pagado indebidamente, así como por actos de las autoridades tendientes a efectuar dicha devolución, que sean del conocimiento de los contribuyentes.

La simple prescripción no extingue el derecho del fisco para cobrar créditos fiscales; por tal razón el contribuyente con fundamento en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación podrá solicitar la declaratoria de prescripción, para que llegado el momento en que las autoridades fiscales intenten cobrar un crédito fiscal prescrito, el contribuyente oponga como excepción la prescripción de tal crédito, con base en dicha declaratoria; siendo que una vez que el contribuyente obtenga una sentencia favorable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, será cuando el respectivo crédito fiscal quede extinguido por haber prescrito.

d) Cancelación

En la doctrina se establece que la Autoridad Tributaria tendrá la facultad de cancelar un crédito fiscal cuando es incosteable el cobro o por insolvencia del

deudor o de los responsables solidarios; en el primer caso un crédito fiscal es incosteable, por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro; el segundo supuesto implica que debido a que el sujeto pasivo es insolvente o ha muerto sin dejar bienes, tal crédito fiscal no se puede cobrar.

En estricto sentido la cancelación no es una forma de extinguir las obligaciones fiscales, puesto que en ambos casos no se libera al deudor o al responsable solidario de su pago, lo que implica que aún cancelado un crédito fiscal, si el particular lo pago voluntariamente, la autoridad debe recibir el pago; o bien si el deudor o responsable solidario, llegan a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia debe exigir el crédito fiscal insoluto, esto si no ha operado la prescripción.

Respecto de este punto la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2004 en su artículo 16, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuando el importe del crédito sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2500 unidades de inversión al 31 de diciembre de 2003.

Dicha cancelación no se podrá efectuar cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2500 unidades de inversión, ni tampoco respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

También procederá la cancelación de créditos fiscales cuando exista imposibilidad practica del cobro de un crédito fiscal, señalando la propia ley que existe imposibilidad práctica de cobro, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.

e) Caducidad

La palabra caducidad implica la pérdida de un derecho o la facultad para ejercer una acción; se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho.

“Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que esta sujeta a suspensión, Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado en la ley”¹⁶

La caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar, liquidar o exigir el pago de obligaciones tributarias o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas, dando seguridad jurídica a los gobernados.

Por regla general el plazo para que opere la caducidad es de cinco años, pudiendo darse dos supuestos más que establece el código fiscal que es de diez y tres años.

El plazo de diez años se presenta cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, o no lleve contabilidad; computándose a partir del día siguiente a aquel en que debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Si posteriormente y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida el plazo volverá a ser de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse

¹⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 411

la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente, exceda de diez años.

El plazo será de tres años en los casos de responsabilidad solidaria establecidos en el artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

La caducidad no esta sujeta a interrupción y sólo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, se interponga algún medio de defensa legal; cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, en estos últimos dos casos, se reiniciará el computo del plazo de la caducidad a partir de la fecha en que se encuentre al contribuyente.

En caso de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga; por fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

También se suspenderá el termino de la caducidad, respecto de la sociedad que teniendo el carácter controladora, consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

F. Incumplimiento de la Obligación Fiscal

Una vez establecido el crédito fiscal, la ley fija un término legal para proceder al entero del gravamen y en caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo en una contravención a la norma jurídica que estatuye ese deber.

En este caso el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución, ordene a un ejecutor fiscal requerir el entero o en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada, es decir, la autoridad fiscal exige el pago de la obligación fiscal.

La exigibilidad del pago da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte de la Autoridad, siendo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el instrumento jurídico de que dispone el Estado para hacer uso de su autoridad, a fin de lograr que el sujeto pasivo realice el pago de la obligación tributaria que no fue cubierta en tiempo y forma, más los accesorios (recargos, multas y gasto de ejecución), de manera forzada y aún en contra de la voluntad del afectado.

Lo anterior lo consigue mediante el embargo y remate de bienes propiedad del contribuyente moroso, en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos que se trate; así también puede embargar negociaciones y mediante la intervención de ellos, puede obtener los ingresos necesarios que permiten satisfacer el crédito fiscal y los accesorios.

Así se tiene que el Procedimiento Administrativo de Ejecución se compone de las siguientes etapas:

1. La existencia de un crédito en su fiscal, que no fue pagado en su oportunidad, propiciando su exigibilidad por cuenta del Estado.
2. La intervención forzosa que hace la Autoridad sobre los bienes patrimoniales o las negociaciones.
3. El embargo o intervención de los bienes propiedad del deudor para garantizar la prestación reclamada.
4. El remate y adjudicación de los bienes para que con su producto se paguen las prestaciones aseguradas.

Cuando un tributo se torna exigible, el Fisco además de estar facultado para proceder a su cobro, también puede exigir el pago de recargos, que es una

indemnización que debe pagarse al Fisco Federal por el incumplimiento de la obligación del pago de contribuciones en los plazos señalados por la ley, se generan cada mes en que el contribuyente incumpla con la obligación con un máximo de causación de cinco años.

Así mismo también puede aplicar multas, que son sanciones pecuniarias que la autoridad impone a quienes infringen las leyes fiscales.

También existe el cobro de gastos de ejecución que consiste en el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuyo monto debe ser cargado al contribuyente remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, recargos y multas, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo esta cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.

El incumplimiento de una obligación además de lo que se ha mencionado, implica la aplicación de una pena aplicada por las autoridades judiciales, esto es, si el contribuyente no cumple oportunamente sus obligaciones fiscales, puede incurrir en la comisión de un delito fiscal, haciéndose merecedor, además del pago de la obligación principal, recargos, multas y gastos de ejecución, a una sanción de carácter penal.

3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

Las facultades de comprobación que tiene a su cargo la Autoridad Fiscal, son aquellas que le autorizan para investigar y verificar el debido cumplimiento de todas las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, establecidas en la ley; así como para comprobar si se han pagado correctamente las contribuciones

causadas y sus accesorios, para en caso de incumplimiento imponer sanciones por contravenir las disposiciones fiscales.

“Por facultades de comprobación debemos entender el total de atribuciones otorgadas por la ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales”¹⁷

De acuerdo a lo anterior solo quienes son autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades, no así quienes son auxiliares de ellas, estando estipulado en las leyes quienes son autoridades.

Las facultades de comprobación de las Autoridades fiscales se encuentran señaladas en el artículo 42 el Código Fiscal de la Federación.

A. Facultad de rectificar errores u omisiones en las formas fiscales.

Con frecuencia estos errores u omisiones pueden tener un origen mecanográfico o de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco; o bien pueden ser errores de cálculo, que pueden dar origen a que se requiera al contribuyente la presentación de la documentación respectiva, para rectificar el error u omisión de que se trate.

B. Requerir la exhibición de la contabilidad.

Esta facultad se encuentra también regulada en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, y es conocida como revisión de gabinete o de escritorio. Al requerir al contribuyente, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, exhiban en su domicilio o establecimiento la contabilidad; debiendo levantarse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos en la que se haga constar los hechos que se obtuvieron de la misma.

¹⁷FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Mc Graw Hill, México, 1998. pp. 271, 272.

Por lo general en ejercicio de ésta facultad se llevan a cabo las compulsas con terceros que guarda relación con el contribuyente objeto de una revisión de gabinete.

C. Visitas Domiciliarias.

Esta es la facultad más importante que tienen las autoridades fiscales; siendo útil para revisar bienes y mercancías cuando son de procedencia extranjera; considerándose mercancías los productos, artículos y cualquier bien, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Tales bienes y mercancías sólo pueden ser revisados en el lugar en que se encuentren o tratándose de la verificación física de aquellos en transporte, sólo podrán ser revisados en los recintos fiscales.

Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por autoridad competente, en la que se señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita, así como el objeto preciso de la visita.

Al finalizar tiene que levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el contribuyente o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, además se tienen que cumplir otros requisitos formales.

Los artículos 42 fracciones II, II y VI; 43, 44, 45, 46, 46-A y 48 del Código Fiscal regulan el procedimiento a seguir por las autoridades fiscales en la práctica de visitas domiciliarias.

D. Revisión de Dictamen

La Autoridad fiscal puede revisar los dictámenes formulados por contadores públicos autorizados sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre

las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales y su relación en el cumplimiento de disposiciones fiscales.

E. Verificar la expedición de comprobantes

La autoridad fiscal puede practicar visitas domiciliaria a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

Así mismo también podrán solicitar la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deben estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

F. Practicar avalúo o verificación física de bienes en transporte.

Debido a que toda mercancía es un bien, si el Fisco Federal pretende practicar avalúo o verificar físicamente bienes en transporte, ello deberá efectuarse en un recinto oficial o en el lugar en el que el contribuyente los guarde.

G. Recabar información.

La Autoridad Fiscal tiene la facultad de recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer éstas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; según el Código Fiscal de la Federación, no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando

solicite la información necesaria para programar y planear actos de fiscalización, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

4.- AUTORIDADES COMPETENTES

El Código Fiscal de la Federación establece que las Autoridades fiscales a fin de comprobar que los particulares han cumplido con sus obligaciones tributarias, así como comprobar la comisión de delitos fiscales, tienen la facultad de allegarse de la información necesaria para formular la querrela, denuncia, o alguna de las declaratorias señaladas en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, ante el Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible realización de delitos fiscales.

También se establece que las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley concede a los actos de la policía judicial, además de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados que designe será coadyuvante del Ministerio Público Federal.

Respecto de este punto el Pleno de la Suprema Corte ha establecido el siguiente criterio, en la tesis aislada P.CL/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Tomo XII, septiembre de 2000, página 20, que se transcribe:

DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO. De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase "comprobar los delitos fiscales" a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus

facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da al citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de la determinación de créditos fiscales. En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querrela, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.

Amparo en revisión 2241/97. Servicio Koblenz, S.A. de C.V. 13 de junio de 2000. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan N. Silva Meza. Encargado del engrose: Humberto Román Palacios. Secretario: Francisco Javier Solís López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número CLJ/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

En éste orden de ideas es importante señalar cuales son las autoridades hacendarias que tienen atribuciones en materia de delitos fiscales.

La fracción II del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a quien compete la facultad de cobrar las contribuciones federales, cuya omisión constituye la causa fundamental de tipificación de delitos fiscales.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el ordenamiento jurídico que establece las atribuciones concretas y específicas de cada una de las Unidades Administrativas de dicha Secretaría, otorgando al

Procurador Fiscal de la Federación, casi todas las atribuciones en materia fiscal penal.

Así es como las fracciones, XXVI, XXVIII, XXIX, XL, XLI, XLII, XLIV, LIX, LX y LXIX del artículo 10 de dicho Reglamento Interior, facultan al Procurador Fiscal para :

- a) Ejercer en materia de delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el Código Fiscal de la Federación y demás leyes.
- b) Presentar denuncias o querellas ante el Ministerio Público competente, de hechos delictuosos, cuando la Secretaría resulte ofendida.
- c) Otorgar el perdón legal cuando proceda o proponer la petición de sobreseimiento del proceso.
- d) Coadyuvar con el propio Ministerio Público en representación de la Secretaría, en los procesos de que se tenga conocimiento.
- e) Ejercer facultades de comprobación (tales como visitas domiciliarias, revisión de dictamen, requerimiento de información) con motivo de las investigaciones sobre delitos fiscales, que este realizando.
- f) Imponer sanciones y multas por infracción a las disposiciones fiscales o aduaneras.

En el artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus fracciones II, III, IV, VI, XII, XXIV, XXV, XXVII, XLI, XLII y LI, se le otorgan a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, prácticamente las mismas facultades que tiene el Procurador Fiscal.

En los artículos 82, 82-A, 82-B y 83 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece el ámbito de competencia de la Dirección General de Delitos Fiscales, de la Dirección de Defraudación Fiscal, de la

Dirección General de Contrabando y de la Dirección de Delitos Financieros y Diversos, que también tienen facultades en materia de delitos fiscales.

Respecto del Servicio de Administración Tributaria, según lo estipulado en su Reglamento Interior, las siguientes unidades administrativas, son las que cuentan con facultades tratándose de delitos tributarios.

La Administración General de Grandes Contribuyentes (Artículo 17 Fracción LX RISAT), la Administración General Jurídica (Artículo 26 Fracción XII RISAT), la Administración General de Evaluación (Artículo 34 Fracción VII RISAT), tienen la facultad de formular, ante el Ministerio Público competente, las denuncias, querrelas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, salvo los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, así como coadyuvar en todos los supuestos anteriores con el Ministerio Público competente, en representación del Servicio de Administración Tributaria.

Los Administradores Generales y el Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera (Artículo 11 Fracción VIII RISAT), Administración General de Auditoría Fiscal Federal (Artículo 23 Fracción XXIII RISAT), deben informar a la autoridad competente de los hechos de que tengan conocimiento que puedan constituir delitos fiscales, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones.

CAPITULO II

LAS INFRACCIONES FISCALES

1. LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO

Como quedó asentado en el capítulo anterior, el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado se realiza a través del Congreso Federal y las Legislaturas locales; tal actividad trae como consecuencia la creación de diversas disposiciones jurídicas, de naturaleza tributaria cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos legales, puede hacerse coactivamente cuando no son cumplidas de forma espontánea por quienes se coloquen en los supuestos jurídicos previstos en la ley.

Estrechamente relacionado con este punto se encuentra el tema de la Potestad Sancionadora del Estado, la cual es ejercida por las autoridades encargadas de la Administración Pública. El abordar éste tema es total, para el desarrollo del tema de las infracciones administrativas, y en particular de aquellas que se refieren a la materia fiscal, así como de sus respectivas sanciones.

Para el maestro Narciso Sánchez "la potestad sancionadora de la Administración Pública, es aquella facultad legal de carácter coactivo o disciplinario que ejercen las dependencias y entidades del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, para castigar, poner en escarmiento o provocar un sufrimiento a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos"¹⁸

Margarita Lomelí Cerezo señala que "La potestad sancionadora, como medio de ejercer la acción directa o de oficio de la administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público es una institución que tiene carta de naturalización con la teoría y la práctica del Derecho Administrativo moderno"¹⁹

¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 440

¹⁹ LOMELÍ CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 3ª ed, Porrúa, México, 1998. p.30

La potestad sancionadora del Estado es la competencia legal con la que cuenta la Administración Pública, para aplicar sanciones de naturaleza administrativa, cuando se descubran, califiquen y determinen infracciones cometidas por personas físicas y morales, dentro del marco jurídico que rige, para preservar el orden público y la armonía social.

Es ejercida por los tres Poderes de la Unión; siendo que al Poder Legislativo le corresponde establecer las hipótesis normativas que constituyen las infracciones y los delitos, así como las correspondientes sanciones que deban aplicarse a quienes contravengan las disposiciones jurídicas.

Al Poder Ejecutivo le compete la ejecución de las sanciones administrativas, finalmente es el Poder Judicial el encargado de dirimir toda clase de controversias suscitadas entre los particulares y el estado, siendo que para la consecución de este fin, dispone de la fuerza necesaria para hacer cumplir sus fallos, pudiendo valerse para tal efecto del imperio coactivo de la ley.

Dicha potestad sancionadora no puede ejercitarse de manera arbitraria, es indispensable, que para su cumplimiento se este en armonía con el principio de legalidad, con el fin de no quebrantar las garantías individuales establecidas en la Constitución Política Federal; para que de ésta manera las sanciones respectivas se encuentren debidamente fundadas y motivadas, dictadas por autoridad competente, aplicando leyes que estén vigentes en el momento en que se cometió la infracción.

La potestad sancionadora de la Administración Pública tiene su fundamento en la Constitución Política Federal, siendo los artículos constitucionales que se refieren a ésta potestad los siguientes.

El artículo 21 de la Constitución Federal establece que es competencia de las Autoridades Administrativas el castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía.

Lo anterior no significa que éstas sean las únicas sanciones administrativas que puede imponer la Autoridad Administrativa, sino que también puede castigar las infracciones a todas aquellas leyes administrativas que expida el Congreso General, lo anterior con fundamento en el artículo 89 fracción I constitucional, el cual estipula, que corresponde a las Autoridades Administrativas, la ejecución de las leyes administrativas federales.

De lo anterior se concluye que si el Código Fiscal de la Federación, es una legislación administrativa, expedida por el Congreso de la Unión, luego entonces, es competencia de la Autoridad Administrativa, el sancionar las infracciones a las disposiciones jurídicas establecidas en dicha legislación.

Lo anterior queda confirmado en la siguiente tesis aislada, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito, Tomo II, Segunda Parte - 1, julio a diciembre de 1988, página 342.

MULTAS FISCALES. LAS AUTORIDADES ESTATALES SI TIENEN FACULTADES PARA IMPONER SANCIONES POR INFRACCIONES A LEYES IMPOSITIVAS, SIN QUE ELLO SEA VIOLATORIO DEL ARTICULO 21 CONSTITUCIONAL. Si bien en los términos del artículo 21 constitucional, las autoridades administrativas sólo están facultadas expresamente para imponer multas y arrestos por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, también lo es que no solamente esas sanciones son las únicas que pueden establecer dichas autoridades, sino además, todas aquellas que se prevengan en diversas leyes administrativas o fiscales como lo es el Código Fiscal de la Federación, expedidas por el Congreso General, sin más límites que lo prescrito por el artículo 73 de la Carga Magna, que determina la competencia de dicho poder para legislar en materia federal, pues el multicitado artículo 21 del código político, no está restringiendo las facultades del Poder Legislativo para expedir leyes de naturaleza sancionatoria, sino que sólo está restringiendo la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por faltas a los reglamentos gubernativos y de policía, mismos ordenamientos que, como el titular del Poder Ejecutivo puede emitir,

el constituyente quiso precisar esa atribución legislativa autónoma en cuanto a la materia sancionatoria, pero en forma alguna, restringir la competencia del Congreso de la Unión para expedir leyes de esa naturaleza, mismas que deben ser ejecutadas por las autoridades administrativas, según lo dispone el artículo 89, fracción I, de la Constitución.

Amparo directo 593/88. Banco B.C.H. Sociedad Nacional de Crédito. 2 de agosto de 1988. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala

En relación con éste punto los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna establecen que para que sean válidos y eficaces los actos de las autoridades administrativas, deben ser emitidos por autoridades competentes, en forma escrita, que el acto o la resolución se encuentren fundados y motivados, que se le notifique debidamente al afectado, para que éste tenga la posibilidad de hacer valer los medios de defensa establecidos a su favor, ante las autoridades administrativas o tribunales competentes, para que de esta forma sea escuchado en juicio.

Como se mencionó anteriormente el artículo 89 constitucional es la base de la facultad reglamentaria con que cuenta el Poder Ejecutivo, siendo que en su fracción primera estipula que la promulgación, publicación, ejecución de las leyes administrativas federales, esta a cargo del Poder Ejecutivo, quien a través de los organismos y dependencias que lo integran, en el ámbito de sus atribuciones legales, puede calificar infracciones y aplicar las sanciones administrativas correspondientes.

Otra disposición que hace mención a la Potestad Sancionadora del Estado es el artículo 22 de la Constitución Federal, el cual prohíbe que las multas de carácter administrativo sean excesivas; así como reconoce el decomiso como una sanción en primera instancia de carácter judicial, pero que en la práctica es llevada a cabo por autoridades administrativas; ambos temas se tratarán con mayor detalle posteriormente, al estudiar el tema de las sanciones fiscales.

En el artículo 73 fracción XXI de nuestra Carta Magna, se establece que le corresponde al Poder Legislativo fijar los límites de la potestad sancionadora del Estado, al expedir las leyes administrativas que tipifican las respectivas infracciones en la materia y señalar sus correspondientes sanciones.

Los artículos 109 y 113 constitucionales regulan las obligaciones que tienen los servidores públicos, así como las sanciones administrativas a que se harán acreedores en caso de realizar actos contrarios a la ley.

En relación con lo anterior por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de junio de 2002, se modificó la denominación del Título Cuarto de la Constitución Federal para quedar como sigue "De las responsabilidades de los servidores públicos y patrimonial del Estado"; así mismo, se adicionó un segundo párrafo al artículo 113 constitucional, que a la letra dice:

"La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes".

Ambas disposiciones, al igual que las leyes que para tal efecto expida el Congreso de la Unión, así como las legislaturas de las Entidades Federativas, dentro del ámbito de sus respectivas competencias, entraron en vigor el uno de enero del año 2004. Lo anterior en virtud de que se estimo que era un periodo de tiempo prudente para que la Administración Pública se preparara para estar en condiciones de responder administrativamente y económicamente a las obligaciones que se derivarán de tales reformas.

Con lo anterior se pretende regular una nueva institución jurídica en la Constitución Federal, que es conocida en la doctrina, como la responsabilidad patrimonial del Estado.

En el artículo 1927 del Código Civil se establece que el Estado tiene la obligación de responder del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos, con motivo del ejercicio de sus atribuciones; dicha responsabilidad será solidaria, tratándose de actos ilícitos dolosos, y subsidiaría en los demás casos, siempre y cuando el servidor público responsable sea insolvente.

Lo anterior implica que para que el particular que ha sido afectado en su patrimonio, por la actuación ilícita de algún servidor público, pueda ser indemnizado por el Estado, primero tiene que identificar al servidor público causante del daño, demostrar la culpabilidad del mismo, acreditar en juicio la insolvencia del servidor público respectivo, para así poder iniciar una acción de responsabilidad subsidiaria contra el Estado, exclusivamente por hechos o actos ilícitos, por la vía civil. El supuesto de la responsabilidad solidaria del Estado, sólo se presenta cuando ante el hecho o acto ilícito haya habido dolo.

Como consecuencia de la dificultad de probar los extremos mencionados en el procedimiento judicial respectivo por parte de los particulares, estos prefieren sufrir las consecuencias, de la actuación irregular de los servidores públicos, antes que demandar al Estado.

Por tal razón en el segundo párrafo, que se adiciona al artículo 113 constitucional se establece, que la responsabilidad del Estado, con motivo de la actuación irregular o ilícita de sus servidores públicos será objetiva y directa, lo anterior significa, que el Estado, responderá de aquellos actos de sus servidores públicos, que perjudiquen a los particulares, sean ilícitos o no; asimismo el Estado no responderá de los daños derivados por causa de fuerza mayor.

En este régimen el particular presentará directamente su reclamo ante el Estado, quien deberá indemnizar al reclamante una vez que se haya acreditado su responsabilidad, es decir, se demuestre que como consecuencia de la actividad del Estado se ocasionó un daño en su patrimonio al particular. Lo anterior sin

perjuicio de que posteriormente el Estado pueda exigir en vía de regreso el pago hecho al particular lesionado, en contra del servidor público que sea declarado responsable.

En lo que respecta, a la manera en que el Estado cubrirá las indemnizaciones de las que resulte responsable, será el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien proponga a la Cámara de Diputados, el monto de la partida presupuestaria que deberá destinarse para cubrir las erogaciones derivadas de la responsabilidad patrimonial del Estado.

También se establece que sea el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los Tribunales Contenciosos Administrativos de los Estados, los encargados de dirimir las controversias que surjan entre los particulares y el Estado, como consecuencia de la responsabilidad patrimonial de éste.

Con tal reforma se pretende que los servicios públicos del Estado mejoren debido a que como el particular contará con medios de defensa eficaces, que supuestamente le brindarán seguridad jurídica, en contra de la actividad irregular de los servidores públicos del Estado, quienes a su vez deberán realizar sus labores con mayor cuidado.

En conclusión la Potestad Sancionadora del Estado, es la facultad a través de la cual éste, mediante los tres Poderes de la Unión (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) ejerce un control en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al sancionar el incumplimiento de las disposiciones jurídicas de carácter tributario.

2. LA INFRACCIÓN FISCAL

El derecho administrativo tiene como fines primordiales el proveer de servicios públicos, mantener el orden público, distribuir el gasto público, regular la organización, estructura y actividad de la Administración Pública.

Ahora bien las disposiciones jurídicas administrativas otorgan derechos y obligaciones a los gobernados, siendo que en ocasiones los individuos no respetan dichas normas, y en tales circunstancias, el Estado debe intervenir para hacer respetar las normas quebrantadas; para ese efecto el Estado inicia un procedimiento de investigación de carácter administrativo, para de esta manera determinar la existencia o no de una infracción administrativa.

A. Definición de Infracción Administrativa

Para Miguel Acosta Romero "la infracción administrativa es todo acto o hecho de una persona que viole el orden establecido por la Administración Pública, para la consecución de sus fines, tales como mantener el orden público (en su labor de policía) y prestar un servicio eficiente en la administración de servicios."²⁰

"La infracción administrativa es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente según la gravedad de la falta o violación cometida."²¹

La infracción administrativa es la contravención a las normas de carácter administrativo, derivada de una acción u omisión; y por tal razón el responsable debe ser castigado mediante una sanción administrativa.

²⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General. Porrúa, México, 1996. p.526

²¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 456

B. Definición de Infracción Fiscal

Una vez que han sido estudiados los diversos conceptos de infracciones administrativas, es pertinente, entrar al análisis de las infracciones propiamente fiscales.

Miguel Ángel García Domínguez define a la infracción fiscal como “una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal.”²²

Mientras que el Licenciado López Velarde señala que la infracción fiscal es “todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. Por ésta razón, la infracción consiste en algo que esta fuera de la ley, en una contravención a un ordenamiento ya sea prohibitivo o de uno que nos obliga a obrar de un modo o de otro.”²³

Para Doricela Mabarak “por Infracción fiscal debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir, todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales. De acuerdo con este concepto, la infracción fiscal se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma. Esto, en síntesis, es lo que se denomina conducta ilícita. El contenido de ésta puede quedar encuadrado dentro del incumplimiento de un deber formal, de hacer, de no hacer o tolerar, o bien, comprender la violación de una obligación de carácter sustancial, como lo sería la falta de pago de una contribución en forma total o parcial.”²⁴

²² GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Derecho Fiscal – Penal. Porrúa, México, 1994. p. 137

²³ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, et. al. Temas Fiscales. Themis, México, 1982. p. 240

²⁴ MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Mc Graw Hill,. México, 1996. p 202

La infracción fiscal puede ser definida como todo acto u omisión de parte de una persona física o moral, relacionados con sus obligaciones fiscales de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, que constituye un ilícito que debe ser sancionado conforme a las disposiciones respectivas, bajo el principio de legalidad.

Para que se presente una infracción de carácter fiscal es indispensable que previamente en las disposiciones jurídicas tributarias, se hayan establecido las diversas obligaciones y derechos tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, esto es, que de antemano se encuentre reglamentado el deber de los particulares de aportar una cantidad de dinero o en especie para cubrir el gasto público, pero también el deber de las Autoridades fiscales para investigar, determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones en cuestión.

No sólo es necesario que las obligaciones que deben cumplir los sujetos de la relación jurídico-tributaria, se encuentren previamente reguladas; sino también lo es que una persona física o moral realicen una conducta u omisión que tenga como consecuencia el incumplimiento de una obligación; dicha conducta debe encontrarse estipulada en la ley como una infracción; así como su correspondiente sanción, que por regla general consiste en una pena económica, que es una multa. Finalmente la competencia para juzgar la infracción y sanción tiene que estar asignada por la ley a un órgano de la administración fiscal.

Puede darse el caso de que cuando la gravedad de una infracción de carácter fiscal es trascendente para los intereses económicos de la Administración Pública, esa conducta sea señalada en la ley como un delito, siendo que en tales condiciones, la infracción puede ser sancionada administrativamente, mediante una multa, por una autoridad administrativa y judicialmente con la pena privativa de libertad por, una autoridad judicial.

Respecto de este punto es conveniente hacer un breve comentario en relación con lo establecido por el artículo 23 de la Constitución Federal, al señalar que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito; ya que en primera instancia pareciera, que se pretende aplicar dos diferentes sanciones, una de carácter administrativo y otra de carácter penal, a una misma conducta.

Se considera que no se da esta posible dualidad de sanciones debido a que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 94, delimita la intervención y facultades del Poder Judicial de la Federación, así como la participación de las autoridades administrativas, tal como, puede constatarse de la lectura de dicho numeral:

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

De lo anterior se infiere que no existen dos castigos para una misma conducta, sino que una misma sanción se divide para su aplicación por dos autoridades diferentes, correspondiéndole exclusivamente a la autoridad judicial, la sanción corporal; mientras que a la autoridad administrativa le concierne la sanción de carácter pecuniario.

El concepto de infractor fiscal se encuentra establecido en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que señala que son infractores o responsables en la comisión de las infracciones previstas por las disposiciones fiscales, las personas que realicen los supuestos que se consideren como tales; así como aquellas que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las normas fiscales, incluyendo aquellos que los realicen fuera de los plazos establecidos.

Todo infractor de acuerdo con la legislación fiscal que da sujeto a las siguientes consecuencias:

- a) Pagar las contribuciones omitidas
- b) Pagar el importe de la actualización correspondiente a las contribuciones omitidas
- c) Cubrir los recargos correspondientes
- d) Liquidar las multas equivalentes
- e) Reembolso de los gastos de ejecución
- f) En su caso la pena corporal que corresponda, si la conducta también constituye un delito fiscal y se ejercita la acción penal correspondiente.

C. Elementos de la Infracción Fiscal

Como principales características de las infracciones fiscales puede mencionarse, en primer lugar que se trata de conductas realizadas por personas físicas o morales, que infringen las normas jurídicas de naturaleza fiscal, y en consecuencia ocasionan un daño a los intereses de la colectividad o del Estado, esto debido a que tales disposiciones jurídicas se encuentran dentro del marco del Derecho Público.

La responsabilidad que se le finca al infractor debe ser reparada, en primera instancia, mediante una sanción administrativa y dependiendo de la gravedad de la contravención cometida, a través de una sanción de naturaleza judicial.

La calificación de la gravedad de la infracción, así como el fincamiento de la sanción administrativa, debe realizarse por una autoridad competente, debiendo realizar tales actos, conforme a las disposiciones legales correspondientes, para que de esta manera exista una adecuación entre la conducta imputable al trasgresor y la sanción que debe recibir por actuar de manera contraria a la ley.

La doctrina ha establecido como elementos de la infracción fiscal, prácticamente los mismos que se señalan para los delitos en general.

En toda infracción fiscal existen dos tipos de sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero de ellos es el autor de la infracción tipificada en la ley, que puede ser una persona física o moral, que viola las normas jurídicas fiscales.

En materia fiscal, el incumplimiento de una obligación fiscal es elemento suficiente para que se configure una infracción de carácter tributario; en consecuencia la naturaleza jurídica de la persona no tiene relevancia.

El sujeto pasivo es el titular del derecho violado y que se encuentra protegido por las disposiciones legales; pudiendo ser una dependencia u organismo de la Administración Pública, que resulta lesionada con la conducta ilícita del sujeto activo.

De hecho quien resulta afectada con ésta conducta ilícita del contribuyente es la sociedad, empero como ésta no puede actuar por sí misma, los órganos de la Administración Pública de acuerdo con las leyes, adoptan el papel de parte ofendida y en consecuencia les corresponde calificar e imponer las sanciones conducentes.

El objeto de la infracción fiscal, son los intereses o bienes tutelados por el derecho fiscal, es decir, la necesidad social de recaudar de manera íntegra y oportuna los impuestos para cubrir los gastos públicos, que hay que realizar para la consecución de los fines del Estado, tales como la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad.

El resultado de la infracción fiscal, es el daño ocasionado a los intereses patrimoniales del Estado, como consecuencia de la violación a una norma de naturaleza fiscal, tanto de carácter sustantiva, es decir, que se evada la obligación de aportar una cantidad de dinero o en especie al Estado para cubrir el gasto público; como de carácter formal, esto es, que se incumplan con las obligaciones

de hacer, de no hacer o de tolerar por el sujeto pasivo principal o los responsables solidarios y que con ello se provoque un menoscabo en el patrimonio del Estado.

A continuación se analizarán los aspectos positivos y los negativos de los caracteres de la infracción fiscal.

Aspectos positivos

La conducta es un comportamiento humano voluntario encaminado a un propósito, que puede consistir en una acción o en una omisión, en el primer caso la ley prohíbe una conducta en particular, mientras que en el segundo supuesto la norma jurídica establece un mandato.

Cuando el particular realiza esa conducta prohibida o no lleva a cabo la conducta que implique su cumplimiento se configura la infracción fiscal. Para que se presente la infracción es indispensable que dicha conducta se exteriorice, que sea contraria a derecho.

De la conducta se desprenden una serie de elementos tales como la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad.

La Tipicidad consiste en que la conducta del infractor encuadre exactamente con el supuesto previsto por la norma fiscal como violación a la ley, es decir, que la conducta del infractor se encuentre plenamente establecida en una norma jurídica, en donde se describa o especifique con claridad, aquellas circunstancias por las que una persona puede llegar a cometer una infracción.

La Antijuridicidad significa que la conducta manifestada es contraria a lo que establecen las disposiciones fiscales, es la contradicción entre la conducta y el derecho. Se refiere a que toda infracción fiscal es contraria a un orden jurídico, que se manifiesta por la violación o incumplimiento de una disposición fiscal, que

debe ser sancionada de acuerdo a lo estipulado en el mismo cuerpo legal que la contiene.

La imputabilidad es la aptitud o capacidad necesaria del sujeto activo para que le sea atribuida la omisión o acto que trae como consecuencia una contravención a las disposiciones jurídicas fiscales.

Se refiere a la posibilidad de que una persona física o moral puede ser sujeto activo de una infracción fiscal; condicionada a su capacidad física y mental, tratándose de personas físicas. Por lo que hace a las personas morales, éstas deben estar constituidas de conformidad con las leyes correspondientes.

La culpabilidad se refiere al incumplimiento de alguna de las obligaciones fiscales que de acuerdo a las disposiciones legales respectivas, debe cumplir la persona física o moral. Dentro de este comportamiento se han encuadrado las infracciones que se cometen por dolo o culpa; las primeras se presentan cuando se realiza una conducta con la firme intención de ocasionar un daño a los intereses del Fisco; mientras que en las segundas no existe tal intención de violar la norma jurídica, siendo que se puede llegar a cometer una infracción por error, ignorancia, o imposibilidad física.

La Punibilidad significa que exista una sanción prevista en la ley, que corresponde a la conducta calificada como infracción por la misma, la cual debe ser impuesta por una autoridad competente.

Aspectos Negativos

La ausencia de conducta, se presenta, cuando una acción u omisión que en condiciones normales implicarían una infracción fiscal, derivan de circunstancias ajenas a la voluntad del obligado, y por lo tanto no llega a configurarse dicha infracción.

Ausencia de tipicidad, se presenta cuando el contribuyente no reúne las características que establece la ley fiscal o cuando su conducta no encuadra con las condiciones fijadas por la ley, para que pueda configurarse la infracción.

Las causas de justificación de las infracciones fiscales, son aquellas condiciones o circunstancias, que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta realizada por personas físicas o morales que importe una infracción fiscal. En tales condiciones la acción realizada, a pesar de su apariencia, no resulta contraria a Derecho.

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad, son causas de inimputabilidad todas aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o la salud mental, con lo que se impide el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad, y en consecuencia no permiten conocer y valorar el deber de respetar las disposiciones fiscales.

Las causas de inimputabilidad son las siguientes:

- a. Los estados de inconciencia, esto es que el padecer, al cometer la infracción fiscal, un trastorno mental que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, excepto en los casos en que el propio contribuyente haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.
- b. El miedo grave al producir un estado de inconciencia, afecta severamente la capacidad o aptitud psicológica del infractor.
- c. El desarrollo intelectual retardado impide comprender el carácter ilícito del hecho, por ello, quien se encuentre en esta situación es inimputable, por carecer de capacidad para entender y querer.
- d. La minoría de edad, por presunción de la ley, la madurez psíquica para ser imputable se alcanza con la mayoría de edad; por tal razón el sujeto menor de edad es inimputable por falta de la capacidad para entender y querer.

Respecto de este punto es menester mencionar que en el derecho fiscal, la capacidad para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, se presenta solamente cuando una persona física o moral encuadra en la norma jurídica generadora del tributo; no obstante que sea menor o mayor de edad, se padezca o no enajenación mental tratándose de personas físicas.

Si un menor de edad o una persona que padezca enajenación mental se coloca dentro de la hipótesis normativa que contempla una obligación contributiva, por esa sola circunstancia, tiene capacidad jurídica de derechos y obligaciones ante el fisco, y en su nombre debe cumplir sus obligaciones quien ejerza la patria potestad o tutela, para que el tributo sea pagado en su oportunidad.

Ahora bien, en caso de cometerse alguna infracción relacionada con esa prestación fiscal, la sanción correspondiente es aplicable al representante legal, independientemente de que la suerte principal del tributo debe ser enterada con cargo al patrimonio del sujeto pasivo directo, que sea menor de edad o incapaz.

La inculpabilidad implica que en ocasiones se excluye al sujeto activo de la culpabilidad, por que predominan circunstancias que demuestran que la conducta del infractor no era con la intención de provocar un daño a los intereses del Fisco, y es aquí donde se presentan el error, la ignorancia, la imposibilidad física. En éste caso la infracción es considerada como leve o moderada, y por ello en forma discrecional la autoridad tiene la facultad de dispensar el monto de la sanción aplicable.

El error es el conocimiento equivoco de la realidad, es un conocimiento inexacto de ésta, es decir, consiste en creer cierto lo que es falso, y falso aquello es cierto; existen dos tipos de errores; el error de derecho y el error de hecho, el primero es aquel donde las equivocaciones versan sobre la existencia, alcance o interpretación de una norma jurídica; mientras que en el error de hecho, la equivocación se refiere a circunstancias fácticas.

La ignorancia es la ausencia de toda noción de la realidad, de conocimiento de ella, aquí no se conoce la realidad ni errónea, ni ciertamente.

Tanto la ignorancia como el error producen en el autor de la infracción desconocimiento o un conocimiento equivocado sobre la antijuridicidad de su conducta, constituyendo así causas de inculpabilidad.

Por lo que respecta a la imposibilidad física, un viejo adagio dice que a lo imposible nadie esta obligado. Un hecho físicamente imposible es aquel que no puede existir porque es incompatible con una ley de la naturaleza, que debe regirlo necesariamente y que constituye un obstáculo insuperable para su realización.

Excusas absolutorias, son aquellas circunstancias determinadas por la ley, que producen el efecto de eximir de la pena de multa a quien cometa una infracción fiscal, no obstante que su conducta reúna todas las características de la infracción fiscal, esto es, que a pesar de que existe una infracción fiscal y que existe persona que pudiera responder por ella, el legislador considera de mayor utilidad social dejar impune la infracción fiscal que sancionarla.

El artículo 73 del Código Fiscal de la federación establece, como excusa absolutoria, en materia de infracciones fiscales el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la ley.

Es por ésta razón que se considera más útil impulsar el cumplimiento extemporáneo, pero espontáneo de las obligaciones tributarias, que sancionar la mora.

El mismo artículo 73 del citado Código señala en que casos no se considerará espontáneo el cumplimiento de las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la ley, los cuales son:

- a) Cuando la omisión sea descubierta por la autoridad fiscal.
- b) Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado, requerimiento o cualquier gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- c) Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquéllas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

En conclusión para que se considere que efectivamente se realiza el requisito de espontaneidad, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es necesario que no tenga como causa un acción realizada por la autoridad fiscal, que sea lo que motive al infractor a cumplir con sus obligaciones tributarias.

En la práctica no se exige rigurosamente la demostración de los elementos antes mencionados, como si se hace en la materia penal. Se atiende principalmente al criterio objetivo, sobre el subjetivo, es decir, que lo importante es que se haya incumplido con una disposición jurídica tributaria.

D. Clasificación de las Infracciones Fiscales

En la doctrina las infracciones fiscales han sido clasificadas de la siguiente manera:

1.- Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.

Las infracciones de omisión son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de

evadir contribuciones o de causar un perjuicio económico al Estado, no existiendo dolo o mala fe de parte del sujeto activo.

Las infracciones de comisión son aquellas que se cometen con el propósito de evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ocasionando un daño patrimonial al Estado.

2.- Infracciones simultáneas e infracciones continuas

Las infracciones simultáneas se realizan o se agotan en el momento en que se cometen. Las infracciones continuas, al contrario de las primeras, no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que dejan de cometerse los actos violatorios de las disposiciones fiscales.

Algunos autores también hacen mención de las infracciones continuadas, definiéndolas como aquellas que al igual que las infracciones continuas, no se agotan en el momento en que se cometen, empero se diferencian de éstas, en que se desarrollan de forma escalonada, o discontinua, mientras que las infracciones continuas se llevan a cabo día tras día.

3.- Infracciones simples e infracciones complejas

Las infracciones simples se refieren a que con un solo acto u omisión del particular, se viola una sola disposición fiscal. Mientras que las infracciones complejas son aquellas que con un solo acto u omisión de parte de una persona física o moral, se infringen diversas disposiciones fiscales.

4.- Infracciones leves y graves

Las primeras son aquellos actos u omisiones del particular que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Las infracciones graves consisten en los actos u omisiones del particular que sí producen la evasión de créditos fiscales.

3. SANCIONES FISCALES

Por regla general, las normas jurídicas enlazan determinadas consecuencias al incumplimiento de los deberes que el derecho impone; esto es, se faculta a la Autoridad a imponer sanciones, por la inobservancia de las disposiciones tributarias.

La sanción es definida por Miguel Acosta Romero como "la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto, que se aplica en caso de infracción"²⁵

"La sanción es la consecuencia inmediata de la violación de las norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplen con el mandato legal"²⁶

La finalidad de las sanciones tiene un doble carácter, por un lado es retributivo, es decir, se compensa la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico; y otro preventivo que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el infractor como por el resto de la comunidad.

Lo anterior implica que cuando la conducta del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, concuerde con el hecho imponible en la ley, y éste no quiera cumplir con sus obligaciones, el Estado hará que las cumpla, aún de manera forzosa, aplicando de manera adicional a la suerte principal, una sanción pecuniaria denominada multa, para que de esta manera el contribuyente incumplido regularice su situación y no vuelva a cometer esa clase de faltas que afectan la consecución de los fines del Estado.

²⁵ ACOSTA ROMERO, Miguel. op. cit. p. 532

²⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. op. cit. p. 342

Cuando una conducta es más grave se traduce en un delito, siendo que la sanción consistirá en la pena privativa de la libertad, con la finalidad de que el infractor en lo futuro se conduzca dentro de la legalidad que rige sus obligaciones.

La sanción es aquella consecuencia jurídica que se produce en contra del contribuyente que no cumple con las disposiciones legales respectivas; constituyéndose en un principio como amenazas con las que se pretende disuadir al particular de que cometa las infracciones, y en una segunda etapa, cuando el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, se convierten en penas con las que se castiga a éste, para evitar que reincida en tales conductas y como medida de ejemplo, para aquellos que no han infringido las disposiciones fiscales; persiguiéndose los siguientes objetivos:

- A) Sancionar directamente al contribuyente que no cumple con sus obligaciones fiscales.
- B) Sirve como instrumento de poder de coacción que la ley le otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- C) Tiende a disciplinar al infractor.

La multa es la principal sanción que impone el Estado en el ejercicio de su potestad sancionadora, con el objeto de castigar y reprimir las infracciones cometidas.

La multa ha sido definida por Sergio Francisco De la Garza como “una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo por tanto, un *plus* con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.”²⁷

²⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. op cit. p. 953

“La pena de multa fiscal consiste en la obligación de pagar una suma de dinero. Esta pena tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia la multa fiscal es personal.”²⁸

La ley estipula que el pago de la multa no libera del cumplimiento de las demás obligaciones, así como las penas que impongan las autoridades judiciales.

No procede que se impongan multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

La fuerza mayor consiste en un hecho del hombre, mientras que el caso fortuito es un acontecimiento de la naturaleza, ambos previsibles o no, y aunque hayan sido previstos no se pueden evitar, trayendo como consecuencia que el particular se encuentre impedido en forma absoluta a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Un aspecto muy importante relacionado con el tema de las multas fiscales, es aquel que se refiere a la limitante que tiene el Estado, respecto a la cuantía de las mismas, esto es, que las autoridades administrativas, no deben imponer multas excesivas, es decir, que no debe existir una notoria desproporción entre su cuantía y la capacidad económica del infractor, o entre su cuantía y la naturaleza de la infracción cometida.

En materia fiscal ésta situación se conoce con el nombre de desvío de poder, el cual consiste en la imposición de sanciones en contravención a lo dispuesto por la Constitución Federal, es decir, que las autoridades fiscales no se ajustan a las disposiciones que regulan lo relativo a la imposición de sanciones fiscales, como cuando no motivan ni fundamentan debidamente la gravedad de una infracción cometida, no toman en cuenta las condiciones económicas del infractor, la

²⁸ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. op. cit. p. 369

reincidencia, así como cualquier circunstancia que permita individualizar la multa respectiva.

En conclusión para que una multa, no sea considerada excesiva, debe estar debidamente fundada y motivada, debiendo hacerse una exposición detallada de la gravedad de la infracción, verificar si el infractor es reincidente, así como analizar toda circunstancia que permita que la multa sea proporcional con la capacidad económica del contribuyente, en relación con la gravedad de la infracción.

Para confirmar lo anterior se cita el concepto de multa excesiva establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia P./J. 9/95, aparecida en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Tomo II, julio de 1995, página 5, que a la letra dice:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 9/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Relacionado con el punto anterior se encuentra el concepto de multas fijas, las cuales al contravenir el principio de que todas las multas deben variar entre un mínimo y un máximo, pueden llegar a constituirse en multas excesivas y en consecuencia declaradas contrarias a la Constitución.

Las multas deben estar establecidas entre un mínimo y un máximo, en atención al principio de proporcionalidad, ya que en atención de éste principio, la ley establece los parámetros dentro de los cuales la autoridad fiscal pueda individualizar la multa tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, así como todas las demás circunstancias mencionadas con anterioridad.

El razonamiento anterior se robustece con el siguiente criterio que ha establecido el Pleno de la Suprema Corte, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Tomo II, julio de 1995, página 13, que se transcribe:

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas

aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

De los razonamientos vertidos en relación a las multas excesivas y a las multas fijas, así como de las tesis de jurisprudencia relacionadas con estos conceptos, puede concluirse que las autoridades administrativas al momento de imponer sanciones fiscales deben tomar en cuenta al lo siguiente:

- a. El tipo de infracción, si es leve o grave
- b. Las circunstancias especiales del contribuyente
- c. La reincidencia
- d. Las condiciones económicas del contribuyente

Por reincidencia debe entenderse la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores han dejado de surtir sus efectos, siendo necesario que ésta conducta se haya castigado anteriormente.

Cuando en un solo acto se cometan varias infracciones, sólo se impondrá como sanción, aquella que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

La multas deberá estar debidamente fundadas y motivadas por autoridades fiscales competentes, debiendo tomar en cuenta las circunstancias agravantes, es decir, debe dictar sus resoluciones atendiendo a las conductas que tienen una deliberada intención de cometer una violación a la ley. El Código Fiscal de la Federación establece como circunstancias agravantes las siguientes:

- a. La reincidencia
- b. El uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- c. Que se utilicen sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas, por concepto de contribuciones.
- d. Se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido
- e. Se lleven dos o más libros sociales con distinto contenido
- f. Se destruya, ordene o permita la destrucción parcial o total de la contabilidad
- g. Se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones respectivas
- h. Se omita el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado
- i. Se cometan infracciones en forma continuada

En el Código Fiscal de la Federación, así como en diversas disposiciones tributarias, se establecen otros tipos de sanciones, además de la multa; tales

como la clausura preventiva, el decomiso, y la suspensión o revocación de patentes.

La clausura preventiva consiste en que las autoridades impiden al infractor, mediante la colocación de sellos, marcas o señales, desarrollar sus actividades normalmente, se encuentra prevista en los artículos 82 fracción X, 84 fracción IV, 86-B fracción III y 86-F del Código mencionado.

El decomiso es la privación de los bienes de un persona, decretada por la autoridad judicial a favor del Estado, aplicada como sanción en virtud del incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales. El decomiso es una figura típica del derecho penal y en segundo plano del derecho aduanero.

El artículo 22 constitucional establece “que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecho por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

La suspensión o revocación de patentes o autorizaciones, es una sanción que consiste en que cuando determinadas personas, por requerimientos legales, deben obtener una autorización o patente de parte de los órganos fiscales para realizar una determinada actividad, incumplen con aquellas obligaciones que adquirieron como condición ineludible para poder explotar a su favor la autorización o patente.

En la legislación existen dos casos específicos en los que se puede aplicar tal sanción; el primero es cuando el Fisco otorga patentes o autorizaciones a los contadores públicos para que puedan determinar estados financieros para efectos fiscales, o cuando expide autorizaciones o patentes a determinadas personas para realizar funciones de agente o de apoderado aduanal.

CAPITULO III

LOS DELITOS FISCALES

1. TEORIA DEL DELITO

Para desarrollar el tema relativo a los delitos fiscales es indispensable analizar las diversas teorías que se han encargado de estudiar al delito en general, para después explicar cada uno de los elementos que lo integran, y de esta manera poder establecer una acepción correcta en primera instancia de delito y en segundo término de delito fiscal.

Las principales teorías que se han encargado del estudio del delito son la causalista, la finalista, la psicologista, la normativista, éstas dos últimas analizando en particular la culpabilidad, la teoría sociológica y recientemente surgió una nueva teoría para estudiar el delito, que es el llamado modelo lógico matemático.

Teoría Causalista

Esta teoría trata a la acción como factor causal del resultado, sin tomar en cuenta la intención que llevó al sujeto a cometerlo; de la acción sólo importa si el comportamiento movido por la voluntad causó el resultado y no así, si la voluntad iba dirigida a éste.

La existencia de la acción delictiva, se explica cuando un sujeto tiene la voluntad de realizarla, sin tomar en cuenta necesariamente la finalidad que se proponía al hacerlo, por que ésta no pertenece a la conducta.

En tal sentido la acción es la causa del resultado, en virtud de que el proceso causal naturalístico, plantea forzosamente una relación de causalidad entre la acción y su resultado.

Los fundamentos de dicha teoría se caracterizan por concebir a la acción de una manera simple y clara, lo cual tiene términos totalmente naturalísticos, como es el caso de una acción compuesta por un movimiento corporal (acción en sentido estricto) y la consecuente modificación del mundo exterior (resultado) unidos por la relación de causalidad.

Teoría Finalista

Para el finalismo, la acción es el ejercicio final de la actividad humana, dicho en otras palabras; la acción es conducida, desde que el sujeto anticipadamente piensa su objetivo, eligiendo los medios para lograrlo, finalmente concluye su objetivo con la realización de la acción manifestada al mundo externo.

La voluntad lleva un contenido, la intención de cometer el ilícito, el propósito de llegar a algo, para esta corriente la acción es un comportamiento anticipado mentalmente, de carácter consciente.

En conclusión la teoría causalista considera a la acción como un proyecto causal y mecánico; en cambio la teoría finalista determina dirección o propósito a ese producto causal, es decir, existe una voluntad orientada en determinado sentido.

Teoría Psicologista

Para el estudio de la culpabilidad, elemento del delito que consiste en el nexo causal que une al sujeto con su acto, se han creado dos criterios; uno que asume la teoría psicologista y otro la teoría normativista.

Para la teoría Psicologista la culpabilidad consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y su conducta o el resultado material, según se trate de un delito de mera conducta o de un delito de resultado material.

En el primer caso, hay un sólo nexo psicológico, en el segundo dos, pues además de éste, se requiere que exista un nexo psicológico entre el sujeto y el resultado

material que produzca; por tanto, para la teoría psicologista, la culpabilidad se origina en cuanto existe el nexo psicológico.

Teoría Normativista

Esta corriente postula que la culpabilidad es un juicio de reproche, por que éste elemento del delito significa reprochabilidad; un sujeto es reprochable por que es culpable y dicho reproche no es más que la reacción social o jurídica determinada por el delito cometido con todos sus elementos constitutivos.

Teoría Sociologista

Esta teoría proviene de la escuela positivista, la cual considera al delito como un fenómeno natural y social, producido por el hombre.

La teoría sociologista se basa en que solo las acciones que tienen un sentido social, pueden ser prohibidas por el Derecho penal, esto en razón de que únicamente pueden ser objeto de éste aquellas acciones que trascienden a terceros o forman parte de las relaciones humanas y no así las intrascendentes en el ámbito individual.

En este orden de ideas, serán acciones con relevancia penal sólo aquellas que perturben el orden social.

Modelo Lógico Matemático

Esta posición teórica propone la introducción de un modelo de análisis de los tipos penales, redimensionando los presupuestos y elementos fundamentales del tipo penal.

Sus mayores apuntes se plantean dentro de la estructura general del tipo, el cual es reducible, por medio del análisis, a unidades lógico jurídicas denominadas elementos, cuya propiedad jurídica consiste en la función de garantía de uno o más bienes jurídicos, poseen además propiedades particulares a las que se les

puede llamar subconjuntos del tipo penal, los cuales hacen factible una definición estructural de los tipos.

A. Definición de Delito

Una vez estudiado las diferentes teorías que se han encargado de explicar al delito, se procederá al estudio del mismo y de cada uno de sus elementos; tomando como base, para efectos del presente trabajo, la teoría Causalista, en razón de que la mayoría de sus fundamentos se encuentran aún vigentes en nuestro derecho penal.

La palabra delito deriva del verbo latino *delinquere*, que significa, apartarse del buen camino, y en un sentido jurídico alejarse del sendero señalado por la ley.

Jiménez de Asúa señala que "delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal."²⁹

"Delito es la conducta típica, antijurídica y culpable, destacándose que la culpabilidad requiere la imputabilidad como presupuesto necesario."³⁰

Mario Alberto Torres López, se refiere al delito como un hecho delictivo, definiéndolo como "una acción (lato sensu), típica, antijurídica, imputable, culpable, eventualmente sometida a condiciones de punibilidad y punible."³¹

"Delito es la acción u omisión ilícita y culpable, expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal."³²

²⁹ Apud. CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa, México, 1995. p. 130

³⁰ QUINTANA, Derecho Tributario Mexicano. Trillas, México, 1997. p. 376

³¹ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Porrúa, México, 2000. p. 6

³² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 476

B. Elementos del Delito

Una vez señalados los conceptos anteriores del delito, a continuación se analizarán cada uno de sus elementos.

En el delito existen dos sujetos, el sujeto activo, que es el que comete el delito o participa en su ejecución y el sujeto pasivo, quien es el que sufre directamente la acción.

Tratándose de delitos fiscales el sujeto activo será toda persona física imputable que tenga la calidad de contribuyente, el representante de ésta o su deudor solidario o por excepción un tercero.

Como se ha visto en el desarrollo del presente trabajo, en el derecho fiscal tanto las personas físicas como las personas morales pueden ser sujetos pasivos en la relación jurídica-tributaria, empero tratándose de delitos fiscales sólo las personas físicas pueden ser consideradas como responsables directos por su comisión; al respecto cabe hacer las siguientes anotaciones respecto de la responsabilidad penal que puedan llegar a tener las personas morales por la comisión de delitos fiscales.

Las personas morales son entidades a las cuales el derecho les reconoce personalidad jurídica, otorgándoles capacidad jurídica, por lo que son titulares de derechos y obligaciones; tales personas jurídicas actúan por conducto de sus representantes legales, personas físicas que material y jurídicamente realizan los actos y fines de éstas.

Las personas morales pueden incurrir en irregularidades fiscales, las cuales según su gravedad pueden devenir en infracciones, castigándose con simples sanciones de carácter administrativo, como se estudio en el capítulo anterior; o bien en delitos, que se pueden castigar hasta con la privación de la libertad.

Respecto de la responsabilidad penal de las personas morales, se ésta de acuerdo con la máxima *societas delinquere non potest*, puesto que los delitos sólo pueden cometerse por personas físicas, esto es, las figuras delictivas, necesariamente implican un comportamiento humano bajo la forma de una acción o de una omisión, que sea típica, antijurídica y culpable; estos elementos del delito sólo se pueden proyectar en una conducta humana, en una acción u omisión realizada por una persona física, nunca en la persona moral.

Para corroborar lo anterior es menester citar la siguiente tesis aislada VI.2o.28 P, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del sexto circuito, Tomo II, octubre de 1995, página 594, que establece:

PERSONAS MORALES, RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS REPRESENTANTES DE LAS. No puede admitirse que carezcan de responsabilidad quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupan los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarían impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo lógico y jurídicamente hablando, pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es sino a través de las personas físicas como actúan. Es por esto que los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades, responden en lo personal de los hechos delictivos que cometan en nombre propio o bajo el amparo de la representación corporativa.

Amparo en revisión 422/95. Melchor Monterosas Hernández. 20 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna

En consecuencia son los representantes legales de las sociedades mercantiles quienes deben responder por aquellos hechos que el Codigo Fiscal de la Federación señale como delictivos.

Para determinar la responsabilidad penal que tienen en materia de delitos fiscales los miembros de una Sociedad mercantil, es importante diferenciar entre aquellos que se cometen por una acción del sujeto activo y aquellos que se materializan por una omisión; tratándose de los delitos que se llevan acabo por una acción, es

indiscutible que el autor lo será la persona que la llevó a cabo siempre y cuando haya sido de manera dolosa, es decir, con conocimiento y voluntad; empero cuando se trata de omisiones, es necesario previamente determinar que persona legalmente tenía el deber de realizar la conducta exigida por la ley.

En conclusión las responsabilidades penales de las personas morales por los delitos cometidos por sus agentes legales o representantes, no es una responsabilidad de tipo subsidiario, ni siquiera solidario, sino de carácter directo y principal.

Sin embargo, la responsabilidad tributaria que se atribuye a una persona moral en principio, puede trascender con carácter solidario, a los directivos, miembros del Consejo de Administración y aún a los socios o accionistas, atento a lo dispuesto por las propias disposiciones legales.

Respecto de este punto de la responsabilidad penal de los representantes, en materia tributaria, cabe aclarar que sucede con los representantes de los menores de edad o de aquellas personas que padecen enajenación mental.

En el derecho fiscal, la capacidad para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, solo se presenta cuando la conducta de una persona física o moral coincida con el hecho generador del gravamen. Si un menor de edad o una persona que padezca enajenación mental se coloca dentro de la hipótesis normativa que contempla una obligación contributiva, por esa sola circunstancia, tiene capacidad jurídica de derechos y obligaciones ante el fisco.

Los menores de edad y lo incapaces en el derecho civil, ejercen su derecho y cumplen con sus obligaciones legales en el orden tributario por medio de sus representantes legales, que son aquellas personas que ejerzan la patria potestad o la tutela.

En caso de contravenir alguna disposición fiscal, que pueda traer como consecuencia la comisión de un delito, la sanción que corresponda le será aplicable al representante legal.

Lo anterior en razón de que la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto pasivo tenga o no capacidad de obrar, esto es, que sea menor de edad o padezca enajenación mental.

En conclusión el representante legal de un menor de edad o de una persona con enajenación mental, será quien deba responder penalmente, en caso de que se cometan alguno delito fiscal, en relación con el patrimonio de su representado.

El sujeto pasivo generalmente se identifica con el ofendido, con el que sufre directamente la acción, sobre el que recaen los actos materiales mediante los cuales se lleva a cabo el delito o bien, en síntesis es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la ley.

En materia tributaria quien resulta afectada con ésta conducta ilícita del contribuyente es la sociedad, empero como ésta no puede actuar por sí misma, los órganos de la Administración Pública (en concreto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) de acuerdo con las leyes, adoptan el papel de parte ofendida y coadyuvan con el Ministerio Público.

El objeto del delito, se divide en objeto material que lo constituye la persona o cosa sobre la que se concreta la acción delictuosa; y el objeto jurídico, que es el bien protegido por la ley, que el hecho o la omisión criminal lesionan.

El resultado de los delitos fiscales, es el daño ocasionado a los intereses patrimoniales del Estado, como consecuencia de la transgresión a una ley tributaria.

La Conducta.

Conducta es el comportamiento humano voluntario, que puede manifestarse mediante haceres positivos o negativos, es decir, por actos o abstenciones, encaminado a un propósito. Dicha conducta puede ser de acción o de omisión y ésta última se subdivide en omisión simple y comisión por omisión.

La acción se define como aquella actividad que realiza una persona, produciendo consecuencias en el mundo exterior, en dicha acción deben darse movimientos corporales y voluntarios, que producen un resultado en el cual existe un nexo causal entre éste y la acción.

La omisión es la inactividad voluntaria cuando existe el deber jurídico de obrar, radica en un abstenerse de obrar, en dejar de hacer lo que se debe ejecutar.

Los delitos de omisión simple consisten en omitir lo que la ley dispone; mientras que en los delitos de comisión por omisión se integran con el incumplimiento de un deber jurídico de obrar y con una abstención, y por ello se infringen dos normas, una preceptiva y otra prohibitiva.

Ausencia de Conducta

Comprende la ausencia de acción o de omisión de una conducta, en la realización de un ilícito; la cual se presenta por las siguientes causas:

a) *Vis absoluta* o fuerza física, se presenta cuando existe una fuerza exterior irresistible, proveniente de un ser humano, que hace que el sujeto realice o se abstenga de realizar movimientos corporales sin su voluntad.

b) *Vis mayor* o fuerza mayor, tiene los mismo efectos que la anterior, sólo que en este caso existe una fuerza proveniente de la naturaleza.

c) Movimientos reflejos, son actos corporales involuntarios, no funcionarán como factores negativos de la conducta, si se pueden controlar o retardar.

d) También el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo, son considerados como causas de ausencia de conducta, pues en tales fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad, por hallarse en un estado en el cual su conciencia se encuentra reprimida.

La Tipicidad

Antes de determinar que se ha de entender por tipicidad es conveniente señalar que se debe entender por tipo penal.

El tipo es la descripción legal que se acuña en una ley, con relación a una conducta delictiva; mientras que la tipicidad implica que una conducta coincida exactamente con tal descripción.

Atipicidad

Existe ausencia de tipicidad cuando la conducta no se adecua perfectamente al tipo penal, esto sucede cuando al tratar de encuadrar cierta conducta en la descripción establecida por la ley, falta uno de los elementos del tipo.

La diferencia entre ausencia de tipo y ausencia de tipicidad radica, en que cuando existe ausencia de tipo, significa que la ley penal no contempla la descripción de una conducta, mientras que en la atipicidad una conducta considerada por la ley como delito, no satisface todos los elementos que el tipo exige.

Antijuridicidad

La antijuridicidad como noción jurídica podría conceptuarse como todo aquello que va en contra del Derecho; la cual radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. En materia fiscal lo antijurídico es aquella conducta que incumple con las disposiciones tributarias.

El derecho penal sanciona las conductas antijurídicas más graves, las que causan mayores repercusiones en los bienes y derechos jurídicamente protegidos.

Causas de Justificación

Son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica. El derecho mexicano considera como causas de justificación las siguientes circunstancias o condiciones:

a) La legítima defensa es "la repulsa de una agresión antijurídica y actual o inminente por el atacado o por terceras personas contra el agresor, sin traspasar la medida necesaria para la protección."³³

b) El estado de necesidad se presenta cuando para evitar un mal propio o ajeno, se lesiona un bien jurídico de otra persona o infringe un deber, es decir, consiste en una situación de peligro que amenaza determinados bienes jurídicos a raíz de un peligro no causado por el agente, y dicha situación de peligro sólo puede evitarse lesionando bienes jurídicos pertenecientes a un tercero.

c) Ejercicio de un derecho, consiste en la expresa autorización que existe para un sujeto de que realice una determinada conducta, no obstante que con ésta se lesione o ponga en peligro un determinado bien jurídico, en tal circunstancia el sujeto ejerce un derecho reconocido por la ley y sí al obrar realiza una conducta típica, ésta resulta plenamente justificada.

d) Cumplimiento de un deber legal. El cumplimiento de un deber entraña el amparo de conductas que se realizan en función de una actividad autorizada por el Estado; autorización sin la cual la conducta ejecutada sería ilícita.

³³ CASTELLANOS TENA, Fernando. op. cit. p. 191

e) Impedimento legítimo, se presenta cuando un sujeto teniendo la obligación de actuar en cumplimiento de una ley, no lo hace, igualmente con base en una causa fundada en la ley.

Imputabilidad

La imputabilidad es la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal.

La capacidad de entender o capacidad de comprensión abarca aspectos como un cierto grado de desarrollo intelectual. La capacidad de querer consiste en determinar la voluntad para realizar un hecho.

La imputabilidad debe entenderse desde dos perspectivas, la objetiva y la subjetiva, en la primera el sujeto debe contar con cierta edad para que el derecho lo reconozca como capaz de ser activo del delito y en la segunda el sujeto debe tener una salud mental adecuada.

Inimputabilidad

La inimputabilidad es el aspecto negativo de la imputabilidad; y si ésta como se mencionó se refiere al desarrollo y salud mentales, luego entonces la inimputabilidad la constituyen todas aquellas causas capaces de anular o neutralizar dicho desarrollo y salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para efectuar un delito.

La ley establece como causas de inimputabilidad las siguientes:

a) Trastorno mental y desarrollo mental retardado, consisten en perturbaciones de las facultades psíquicas de tal magnitud, que impidan al agente comprender el carácter ilícito del hecho realizado, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, en el primer caso existe una incapacidad de entender, mientras que en el segundo hay una incapacidad de querer.

b) Miedo grave, es aquella circunstancia interna subjetiva en que el individuo se encuentra momentáneamente perturbado en sus facultades de juicio y decisión, para actuar razonadamente; es una situación subjetiva que lo obliga a actuar de manera distinta.

c) Temor fundado se encuentra integrado por circunstancias objetivas que obligan al sujeto a actuar de determinada manera, incitando al agente a rehusar ciertos casos por considerarlos dañosos o riesgosos, en este caso existe una coacción sobre la voluntad del sujeto.

d) Minoría de edad. Comúnmente se afirma que en el derecho mexicano los menores de 18 años son inimputables y en consecuencia, cuando realizan comportamientos típicos, no se configuran los delitos respectivos; empero, si un menor de edad posee un adecuado desarrollo mental y no sufre enfermedad alguna que altere sus facultades mentales, sin duda es plenamente capaz y no se le puede considerar inimputable como a un enajenado mental, lo que sucede es que están sujetos a un régimen diverso, como lo es la Ley para el Tratamiento de Menores Infractores.

Se ha mencionado que para el derecho fiscal toda persona física que se coloque dentro de la hipótesis normativa que contempla una obligación contributiva, adquiere derechos y obligaciones ante el fisco, no importando si son menores de edad o padecen enajenación mental, cumpliendo con sus obligaciones por medio de sus representantes legales.

Culpabilidad

Es el juicio de reproche que se dirige en contra del sujeto activo de un delito, en virtud de haber ocasionado la lesión o puesto en peligro un bien jurídico.

Existen dos especies de culpabilidad que son el dolo y la culpa, el primero es definido por Cuello Calón como "la voluntad consciente dirigida a la ejecución de

un hecho que es delictuoso o simplemente en la intención de ejecutar un hecho delictuoso³⁴.

El dolo consiste en el actuar de un sujeto de manera consiente y voluntaria, dirigido a la producción de un delito, esto es, aplicado en materia tributaria, existe la intención de ocasionar un daño a los intereses patrimoniales del Fisco.

La culpa implica la falta de previsión o de cuidado, siempre que estas manifestaciones de la voluntad produzcan un resultado típico no querido por el agente.

Para Cuello Calón existe culpa "cuando se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley"³⁵

Inculpabilidad

Se presenta cuando concurren determinadas causas o circunstancias extrañas, que afectan los elementos esenciales de la culpabilidad, como lo son el conocimiento y la voluntad, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.

Las causas de inculpabilidad que se encuentran establecidas en la legislación penal son el error y la ignorancia. El error es una falsa apreciación de la realidad, un conocimiento incorrecto de la misma; la ignorancia es la ausencia de conocimiento, es una laguna en el entender del sujeto porque nada se conoce, ni errónea ni certeramente.

El error se divide en error de derecho y error de hecho, el primero consiste en el conocimiento falso o ignorancia, que el sujeto tiene sobre el alcance e interpretación de la norma jurídica. En otras palabras, el error de derecho recae

³⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. op. cit. p. 208

³⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando. op. cit. p. 246

sobre la significación o valoración jurídica acerca de esa conducta y su resultado, esto es, la persona no sabe que su conducta y su resultado implican la violación de la ley penal y, por tanto, que suponen un delito, no produce efectos de eximente, porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica su violación.

Mientras que en el error de hecho el sujeto tiene una creencia errónea o desconocimiento sobre el hecho tipificado, es decir, este tipo de error recae sobre el resultado o las circunstancias determinantes de éste.

Respecto del error ha surgido una nueva clasificación del mismo que lo divide en error de tipo y error de prohibición.

El error de tipo se presenta cuando la acción o la omisión se realiza bajo error invencible sobre alguno de los elementos que integran el tipo penal. (Art. 15 f. VIII inciso a) CPF).

En este orden de ideas, en el error de tipo el sujeto está convencido de que su conducta no integrará la descripción, se significa error sobre uno de los elementos de la descripción y no sobre la existencia de la misma; es decir, no es que se ignore el contenido de la norma, sino que se incurre en error al tener la certeza de que su conducta no reúne los elementos previstos por la norma.

El error de prohibición se presenta respecto de la licitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta (Art. 15 f. VIII inciso b) CPF).

En otras palabras, en el error de prohibición el sujeto ignora la existencia de la norma o bien cree no quedar inmerso en ella calificando como lícito su actuar antijurídico.

Esto es, que el sujeto conoce la prohibición de la ley, pero por circunstancias del hecho piensa que la conducta que ejecuta le esta permitida y se equivoca respecto a que la prohibición no le es atribuible; en síntesis es un error sobre las condiciones en que se actúa.

Para que estas dos clases de errores, operen eficazmente como circunstancias excluyentes de responsabilidad, deben ser de carácter invencible; al respecto es conveniente establecer que se debe entender por error vencible y por error invencible.

El error vencible o evitable, es aquel que habría podido evadirse, en caso de haber actuado el agente con mayor cuidado y diligencia.

El error invencible o inevitable, se presenta cuando aún habiendo actuado con el mayor cuidado y diligencia, no habría podido evitar caer en el error que se encontraba.

Para finalizar cabe mencionar el pensamiento de Lorenzo Morillas Cueva con relación al tema, "El error puede ser de tipo –sobre los elementos normativos del tipo- o de prohibición –ignorancia del significado antijurídico de su comportamiento-. En el primero se incluiría el error sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo; el segundo, la ignorancia del significado antijurídico del comportamiento del autor, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario".³⁶

Otra causa de inculpabilidad es la no exigibilidad de otra conducta, que se presenta cuando una conducta no puede considerarse culpable, cuando al agente dadas las circunstancias de su situación, no pueda exigírsele una conducta

³⁶ Apud. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. op. cit. p.150

distinta a la observada, obedece a una situación especialísima, apremiante, que hace excusable ese comportamiento.

Punibilidad

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena, en función o por razón de la comisión de un delito. Es la amenaza que el Estado realiza a través de una norma para quien viola los deberes consignados en las normas jurídicas dictadas para garantizar la permanencia del orden social.

Excusa absolutorias

Son causas que eliminan la punibilidad del delito, son aquellas circunstancias específicamente señaladas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente; esto es, donde un hecho o conducta típico, antijurídico y culpable, no resulta punible.

Condiciones objetivas de punibilidad

Consisten en ocasionales requisitos de carácter objetivo, ajenos a la integración típica, y que deben ser satisfechos para proceder penalmente contra el responsable del delito. Son acontecimientos futuros, inciertos y ocasionales que de actualizarse traen aparejada la posibilidad de aplicar una pena.

Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad

La falta de estas circunstancias ajenas o exteriores al delito, e independientes de la voluntad del agente, impedirán que la conducta se adecúe a alguno de los tipos penales, por lo que no podrá sancionarse.

En atención a lo estudiado anteriormente se puede concluir que delito es toda conducta humana típica, antijurídica y culpable.

El anterior concepto abarca los aspectos más importantes del delito; siendo que la expresión conducta humana, comprende tanto la acción como la omisión, realizada por un sujeto, persona física en términos jurídicos.

Que dicha conducta sea típica y antijurídica, implica que se encuentre regulada por una disposición de carácter penal y en consecuencia al llevar a cabo la acción u omisión, se quebrante el orden jurídico.

El termino de culpabilidad como se explico en líneas anteriores, incluye implícitamente la imputabilidad del sujeto que realiza tal conducta, es decir, el delito puede reprocharse al sujeto activo del delito, en virtud de que tiene éste tiene la capacidad necesaria para ser juzgado por la ley.

C. Clasificación de los Delitos

Los delitos por su **duración** se dividen de la siguiente manera:

Delito instantáneo. Es aquel que se consuma mediante la realización de una sola conducta y en forma momentánea; esto es, la acción que lo consuma se perfecciona en un solo momento; puede realizarse mediante una acción compuesta de varios actos o movimientos, siendo que el evento consumativo típico se produce en un solo instante.

Delito instantáneo con efectos permanentes. Es aquel cuya conducta destruye o disminuye el bien jurídico tutelado, en forma instantánea, en un solo momento, pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo, el resultado dañoso perdura en el tiempo.

Delito continuado. Es aquel que se ejecuta por medio de varias acciones, cada una de las cuales importa una forma análoga de violar la ley, es decir, se presentan varias acciones y una sola lesión jurídica. Es continuado en la conciencia y discontinuado en la ejecución.

El Código Fiscal de la Federación establece que, tratándose de éste tipo de delitos la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más, de la que resulte aplicable.

Por el **resultado** los delitos pueden ser formales y materiales.

Los delitos formales también denominados delitos de simple actividad o de acción, son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario para su integración que se produzca alguna alteración en la estructura o funcionamiento del objeto material; son delitos de mera conducta, se sanciona la acción en si misma.

Los delitos materiales por su parte, son aquellos en los cuales para su integración se requiere la destrucción o alteración de la estructura o del funcionamiento del objeto material.

En razón de la **lesión** del bien jurídico los delitos se dividen en delitos de daño y de peligro.

Los delitos de daño. Como su nombre lo indica causan un daño directo y efectivo en el bien jurídico protegido por la norma penal.

Los delitos de peligro, no causan un daño directo a tales intereses, pero los ponen en peligro. El peligro es la situación en que se colocan los bienes jurídicos, de la cual deriva la posibilidad de causación de un delito.

En función de su **estructura** o composición, los delitos se clasifican en simples y complejos.

Delito simple es aquel en el cual la lesión jurídica es única, la acción determina una lesión jurídica inescindible.

El delito complejo es aquel en el cual la figura jurídica consta de la unificación de dos infracciones, cuya fusión da nacimiento a una figura delictiva nueva, superior en gravedad, a las que la componen, tomadas aisladamente.

Por el **número de actos integrantes de la acción típica**, los delitos se denominan unisubsistentes y plurisubsistentes, los primeros se integran por un solo acto, mientras que los plurisubsistentes constan de varios actos.

Por el **número de sujetos que intervienen para ejecutar el hecho descrito en el tipo**, los delitos se clasifican en unisubjetivos y plurisubjetivos. Los delitos unisubjetivos son aquellos en los cuales es suficiente la actuación de un solo sujeto para configurar el tipo penal; en los delitos plurisubjetivos se requiere necesariamente la concurrencia de dos o más conductas para integrar el tipo penal.

Los delitos también se clasifican atendiendo a **la conducta** del agente, en delitos de acción y de omisión y éstos a su vez se subdividen en omisión simple y comisión por omisión, los cuales se estudiaron cuando se analizó la conducta como elemento del delito.

Por el **elemento interno o culpabilidad** los delitos se clasifican en dolosos y culposos, éstos fueron analizados en el punto anterior, en la parte relativa a la culpabilidad como elemento del delito.

Por su **forma de persecución**, los delitos pueden ser perseguibles por querrela y denuncia; los cuales se estudiarán con mayor detalle posteriormente.

2. EL DELITO FISCAL

Una vez que se ha realizado un análisis de lo que se debe entender por delito y estudiado cada uno de sus elementos, es factible poder establecer un concepto de delito fiscal.

La denominación delito fiscal comprende dos elementos a saber, en primer lugar, que se entiende por delito, lo cual ya ha sido analizado anteriormente; y en segundo lugar, cuales son los bienes del Fisco conculcados.

En términos generales se entiende por fisco el patrimonio del Estado; histórica y etimológicamente el vocablo fisco tiene su origen en la palabra latina *fiscus*, que era un cesto de mimbre que los romanos utilizaban para guardar el dinero; más adelante en España el término fisco se refería al tesoro o patrimonio del rey, para distinguirlo del erario, que era el tesoro público del Estado.

“Flores Zavala señala que recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo”.³⁷

En la actualidad fisco, erario o hacienda pública son considerados como sinónimos, dándoseles la acepción del tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado para poder dar cumplimiento a sus obligaciones como representante de la sociedad organizada.

A. Definición de Delito Fiscal

En virtud de lo anterior los delitos fiscales son aquellos actos tendientes a dañar la hacienda pública y que mediante la amenaza de la sanción, se intenta no se lleve a cabo.

³⁷ Apud. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. op. cit. p.33

A continuación se expresaran algunas acepciones referentes a lo que algunos autores entienden por delito fiscal.

“Los delitos fiscales son los actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.”³⁸

“El delito fiscal, es la violación a las leyes de naturaleza fiscal, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, pudiendo reprimirse esa conducta con una multa y pena privativa de libertad, para que el infractor sufra un escarmiento por su conducta antijurídica, dolosa o culposa, y para resarcir los daños y perjuicios causados al patrimonio del Estado.”³⁹

En virtud de lo anterior el delito fiscal es aquella conducta humana típica, antijurídica y culpable, que transgrede el patrimonio del Estado.

Los delitos fiscales en virtud del artículo 6 del Código Penal Federal, se denominan delitos especiales; en virtud de que dicha norma establece lo siguiente:

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

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”.

Lo anterior significa que a los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación les son aplicables las normas de la parte general del Código Penal

³⁸ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. Delitos Federales. 4ª ed. Porrúa, México, 1998. p.210

³⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p. 477

Federal, salvo aquellas particulares disposiciones que aparecen en el Código Fiscal mencionado, que trata aspectos de carácter particular, las cuales prevalecerán sobre las disposiciones generales del Código Penal Federal; por ser aquel el ordenamiento especial que debe prevalecer sobre el general.

Respecto a que si los delitos fiscales deberían estar en el Código Penal, baste decir que constitucionalmente no existe ninguna prohibición a que las figuras delictivas estén en una o más codificaciones; el único requisito que la Constitución establece al respecto, es que tales figuras se encuentren en una disposición que constitucionalmente tenga el rango de ley.

Lo anterior se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal que establece que *“No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito”*.

El término ley se utiliza en su acepción más técnica, es decir, como una disposición emanada con todas las formalidades del órgano constitucionalmente facultado para ello, que describe un hecho y lo asocia con una pena.

El que los delitos fiscales se encuentren plasmados en el Código Fiscal de la Federación y no en el Código Federal Penal, es correcto, en virtud de que los tipos penales respectivos tienen un contenido complejo que debe ser interpretado y entendido en razón de una serie de conceptos y figuras que se emplean dentro del multicitado Código Fiscal.

B. Requisitos de Procedencia de los Delitos Fiscales

En la doctrina penal se denominan requisitos de procedibilidad a las condiciones, que legalmente deben satisfacerse para ejercitar la acción penal, es decir, que es necesario se agoten éstos requisitos o condiciones establecidas en la ley, para

que se inicie el procedimiento penal, esto es, para proceder en contra de quien ha infringido una norma determinada de derecho penal.

Los requisitos de procedibilidad de los delitos fiscales se encuentran estipulados en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación; los cuales son la querrela, las declaratorias que debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la denuncia.

Dicho precepto legal en su fracción I establece que para proceder penalmente por los delitos fiscales establecidos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela; en la fracción XXVI del artículo 10 Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se faculta al Procurador Fiscal de la Federación, para que presente tal querrela.

La querrela es la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito, si tal petición es exigida por la ley para que pueda ejercitarse la acción penal.

En ausencia de esta querrela el Ministerio Público Federal se encuentra impedido para iniciar en contra de una persona el ejercicio de la acción penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones II y III establece cuatro tipos de declaratorias que debe formular la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Procurador Fiscal de la Federación (artículo 10 fracción XXVI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) que son:

- a) Declaratoria de Perjuicio
- b) Declaratoria de que el Fisco pudo sufrir perjuicio

- c) Declaratoria de que la mercancía no debe pagar impuesto y requiere permiso de autoridad competente.
- d) Declaratoria de que la mercancía es de tráfico prohibido

Las dos primeras las formula la Procuraduría Fiscal de la Federación y para ello es necesario que el Fisco Federal haya sufrido o hubiese podido haber sufrido un perjuicio, tratándose de los delitos de contrabando (Art. 102 CFF) y apoderamiento de mercancías depositada en recinto fiscal o fiscalizado (Art. 115 CFF).

En el primer caso es necesaria la consumación del delito sobre los bienes del erario federal, con lo que se habrá provocado el perjuicio para que se presente el requisito de procedibilidad.

En el segundo supuesto puede no haberse dado la realización del delito, pero con la simple tentativa efectuada por el sujeto activo del mismo, la conducta se eleva a delito consumado, ya que existe principio de ejecución, más no su total realización, y por ello se considera que el fisco pudo haber sufrido un perjuicio.

Respecto de este punto es pertinente señalar que perjuicio es el daño o disminución que sufre el ofendido en sus bienes o derechos por la comisión de un delito. El artículo 2109 del Código Civil establece que perjuicio es la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

En este orden de ideas por perjuicio habrá de entenderse el daño o disminución del erario como consecuencia del incumplimiento de obligaciones fiscales, en específico de aquellas de carácter aduanal.

“La declaratoria de perjuicio es la manifestación formal que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Ministerio Público Federal, por conducto de la Procuraduría Fiscal, en la cual da a conocer al citado órgano investigador que se

han realizado determinados actos u omisiones que han producido que el fisco sufra o pudiere haber sufrido detrimento o merma en el cobro de contribuciones.”⁴⁰

Respecto de la Declaratoria de que la mercancía no debe pagar impuesto y requiere permiso de autoridad competente, así como la Declaratoria de que la mercancía es de tráfico prohibido, se entiende que la declaratoria correspondiente habrá de indicar:

- a) Que las mercancías objeto del contrabando en el caso concreto, no causan impuesto general de importación o de exportación, por no estar gravada por la ley.
- b) Que esas mismas mercancías requieren para su legal exportación o importación, permiso de la autoridad del ramo respectivo, o que su tráfico está prohibido.

La diferencia entre la declaratoria de perjuicio y las declaratorias establecidas en la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, es que en el primer caso se trata de un delito en el que existe perjuicio fiscal, por virtud de que, como en el caso del contrabando o en la sustracción o apoderamiento de mercancías en recinto fiscal, no se cubrieron las contribuciones aduaneras correspondientes.

En tanto que en las segundas se trata de mercancías de tráfico restringido o prohibido; en estos casos bastará la simple declaratoria, sin que sea necesario mencionar un perjuicio fiscal que no hay, puesto que no existió el hecho generador del crédito fiscal.

Las declaratorias anteriormente mencionadas, debido a que el Código Fiscal de la Federación les da el carácter de requisitos de procedibilidad, tienden a la

⁴⁰ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. op. cit. pp. 210, 211

promovilidad de la acción penal, de modo que en tanto no se presenten, no se puede promover por el Ministerio Público Federal dicha acción.

Existen casos en que la Autoridad Hacendaria esta impedida a formular la querrela o declaratoria correspondiente; los cuales se encuentran estipulados en los artículos 102, 108, 109, 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación, que hacen referencia al cumplimiento espontáneo⁴¹ (en defraudación fiscal y equiparables); que se subsane una omisión, y que el monto de impuestos omitidos (no se incluyen las cuotas compensatorias) en caso de contrabando no exceda de \$100,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados (la cantidad mencionada debe ser objeto de actualización en términos de la parte final del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación).

Señala también el artículo 102 de la citada ley que no se formulara declaratoria de perjuicio o de que el Fisco pudo sufrir perjuicio, si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación en las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

En los casos que no exista espontaneidad o se rebasen las cantidades que se señalan a pesar de haberse cubierto las contribuciones adeudadas y sus accesorios, no impiden la presentación de una declaratoria o querrela.

Para finalizar la denuncia es una relación de hechos que se consideran delictivos, llevada a cabo por cualquier sujeto ante el órgano investigador, es este caso ante el Ministerio Público Federal, es decir, la Procuraduría General de la República.

⁴¹ El tema relativo al cumplimiento espontáneo, establecido en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación se analizó en el capítulo anterior, al estudiarlo como excusa absolutoria de las infracciones fiscales.

Respecto de los delitos contemplados en los artículos 96, 113, 114-A, 114-B y 115-BIS del Código Fiscal de la Federación bastara una denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, para que se inicie la averiguación correspondiente y en su caso se efectúe el ejercicio de la acción penal.

C. Delitos Perseguibles por Querella

“La querella consiste en la manifestación de voluntad expresa o tácita del ofendido, a raíz de determinados hechos, en los casos expresamente previstos por la ley, para que la autoridad los investigue y se proceda en contra de las personas a quienes sean atribuibles”⁴²

“La querella es un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido”.⁴³

“La querella se puede definir como la narración de hechos presumiblemente delictuosos por la parte ofendida ante el órgano investigador, con el fin de que se castigue al autor de los mismos”.⁴⁴

De las definiciones anteriores se desprenden cuatro elementos en común que son:

- a) Narración de hechos presumiblemente delictivos.
- b) Realizada por la persona ofendida o su representante legal.
- c) Ante el órgano investigador.
- d) Que se manifieste el interés del ofendido para que se proceda en contra de las personas que resulten responsables.

La querella es un derecho que tiene exclusivamente la persona ofendida (denominada querellante), por la comisión de un hecho que se presume delictivo.

⁴² TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. op. cit. p.249

⁴³ QUINTANA, op. cit. p. 384

⁴⁴ ORONÓZ SANTANA, Carlos. Manual de Derecho Procesal Penal. Limusa, México, 1997. p.67

Se habla de hechos que presumiblemente pueden constituir algún delito, en virtud de que compete al Ministerio Público demostrar, si tales hechos constituyen delitos.

Es a través de éste derecho que el ofendido expone los hechos presuntamente constitutivos de algún delito, de manera oral o por escrito ante la autoridad investigadora.

El ofendido en los delitos fiscales es la sociedad, empero como ésta no puede actuar por sí misma, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien de acuerdo con las leyes, adopta el papel de parte ofendida y coadyuva con el Ministerio Público.

Según lo establecido en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es al Ministerio Público a quien le compete la persecución de los delitos; tratándose de los delitos fiscales la querrela deberá presentarse ante la Procuraduría General de la República, existiendo la Fiscalía Especializada para la Atención de Delitos Fiscales y Relacionados con el Sistema Financiero.

En los casos de que el ofendido sea una persona moral, tal exposición de hechos debe ser realizada por el representante o por el apoderado legal de la persona moral, con poder general para pleitos y cobranzas, sólo que se requiere que dicho instrumento contenga una cláusula especial para presentar querellas y a veces también para otorgar el perdón.

En materia tributaria es la Procuraduría Fiscal de la Federación quien debe realizar dicha querrela en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Art. 10 fracción XXVI RISHCP).

Cabe destacar que debe hacerse presente el interés del sujeto pasivo, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de que se castigue al sujeto activo por la comisión del delito.

En este orden de ideas la querrela es una manifestación de voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido –tratándose de delitos en materia tributaria la realiza la Procuraduría Fiscal de la Federación- con el fin de que el Ministerio Público Federal tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie o integre la averiguación previa correspondiente y en su caso se ejercite la acción penal.

En síntesis, si no existe la presentación de la querrela correspondiente por parte de las autoridades fiscales, el Ministerio Público, ni mucho menos un Juez Penal, podrán proceder a ejercer acciones persecutorias o a iniciar un proceso por conductas ilícitas de carácter fiscal.

Los delitos perseguibles por querrela según lo establecido por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación (CFF) son los siguientes:

- A. Delito equiparable al contrabando (Art. 105 CFF)
- B. Defraudación fiscal (Art. 108 CFF)
- C. Defraudación fiscal equiparada (Art. 109 CFF)
- D. Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (Art. 110 CFF)
- E. Delitos relacionados con la contabilidad del contribuyente (Art. 111 CFF)
- F. Delitos cometidos por depositarios o interventores (Art. 112 CFF)
- G. Visitas domiciliarias o embargos ilegales o revisión de mercancías sin mandamiento de autoridad (Art. 114 CFF)

Figura concomitante con la querrela es el perdón del ofendido, mediante él cual, si bien al Ministerio Público se le ha otorgado el ejercicio de la acción penal y es el único que puede desistirse de ella, en los delitos que se persiguen a petición de

parte, la expresión del ofendido para que no se castigue al sujeto activo, obliga al juez a dictar un auto que de por terminado el proceso, obligando con ello a poner en inmediata libertad al procesado.

Lo anterior en virtud de que el legislador consideró que si para que se iniciara una averiguación previa, requisito *sine qua non* lo era la voluntad del querellante, también para terminar el proceso tenía que ser necesariamente la voluntad de quien le dio vida.

En relación con éste tema en el párrafo tercero del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, se contempla la figura de petición de sobreseimiento.

Pueden ser objeto de sobreseimiento los delitos perseguibles por querrela, el contrabando, el apoderamiento de mercancías en recinto fiscal, los de contrabando de mercancía de tráfico internacional prohibido o restringido, siempre y cuando se hayan cubierto las prestaciones reclamadas por el Fisco o asegurados estos pagos por garantía otorgada a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Respecto de la solicitud de sobreseimiento es importante analizar los siguientes puntos.

a) Requisitos que deben cubrirse para que proceda la solicitud de sobreseimiento

Son tres los requisitos que deben cubrirse para que proceda la solicitud de sobreseimiento:

1.- Las contribuciones y sus accesorios legales deben estar debidamente pagados o al menos garantizados a satisfacción del Fisco.

2.- Dicho pago u otorgamiento de garantía de las prestaciones fiscales adeudadas debe hacerse antes de la fecha en que el Ministerio Público formule conclusiones, es decir, antes de que se perfeccione el ejercicio de la acción penal.

3.-La exigencia legal de formular la solicitud de sobreseimiento; es decir, si por alguna razón no se realiza dicha solicitud, como consecuencia de ello no existirá, la posibilidad legal para que se decrete el sobreseimiento.

b) Procedencia del sobreseimiento

En relación con este punto debe analizarse si es una actitud que obligatoriamente debe darse, es decir, si dicha petición necesariamente debe presentarse una vez que se hayan cubierto las prestaciones fiscales adeudadas o se hayan garantizado a satisfacción del Fisco; o independientemente de esto, es una facultad discrecional de la Autoridad fiscal el solicitar o no el sobreseimiento del proceso penal respectivo.

Para determinar si se trata de una facultad discrecional o no, cabe hacer la siguientes acotaciones.

Se estará frente al otorgamiento de una facultad discrecional cuando la ley use términos que no sean imperativos, sino permisivos o facultativos, es decir, el acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar, o como debe de obrar, o en fin que contenido va a dar a su actuación.

Se dice que es una facultad discrecional, puesto que el Código Fiscal de la Federación no ésta empleando términos imperativos, es decir, no obliga a la Autoridad a realizar la petición de sobreseimiento aún cuando se cumplan los requisitos establecidos; al contrario utiliza términos permisivos o facultativos, esto es, la ley deja a la autoridad un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse de realizar tal petición.

En relación con lo que debe entenderse por facultad discrecional se cita la siguiente tesis aislada, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Primer Tribunal Colegiado del en materia Administrativa del primer circuito, Tomo 27, sexta parte, página 35, que señala:

FACULTADES DISCRECIONALES Y ARBITRIO. DISTINCION. En nuestro sistema legal, en principio, no existe la facultad discrecional absoluta, que permite a las autoridades actuar o tomar decisiones sin tener que dar ninguna explicación de sus actos, pues la jurisprudencia de la Suprema Corte ha establecido que el uso de las facultades discrecionales deberá ser razonado adecuadamente, y que ese uso puede ser revisado por los tribunales, en cuanto a que los razonamientos que lo apoyan deben invocar correctamente las circunstancias del caso, apreciar debidamente los hechos pertinentes y no violar las reglas de la lógica. Sin embargo, no se deben confundir las facultades discrecionales con el uso del arbitrio que la ley concede a las autoridades en determinadas condiciones. Cuando la Ley Federal del Trabajo, o cualquiera otra ley, señala ciertas penas para determinadas infracciones, y al señalar esas penas el legislador da un límite inferior y un límite superior, la autoridad que deba aplicar la pena tendrá que usar de su arbitrio para hacerlo y tendrá que razonar adecuadamente ese arbitrio, respetando los hechos pertinentes, los lineamientos legales y las reglas de la lógica. Pero dada la infracción, la autoridad estará legalmente obligada a imponer la pena, y dadas las circunstancias atenuantes o agravantes del hecho, que deberá apreciar adecuadamente, tendrá que moverse dentro de los límites mínimo y máximo de la pena aplicable. En cambio, se trata de facultades discrecionales cuando la norma legal prevé una hipótesis de hecho, a la que la autoridad puede aplicar o no, la consecuencia legal prevista en la propia norma. Es decir, no basta que se satisfaga la hipótesis, para que legalmente se deba aplicar la consecuencia, sino que ésta queda a la discreción de la autoridad, aunque deba razonar adecuadamente su decisión. Si la norma que señala una infracción permitiese a la autoridad sancionarla o no, según su opinión, se estaría frente a facultades discrecionales. Pero si a la infracción debe seguir la sanción, la autoridad está ligada por la norma. Y el que deba adecuar la sanción a las peculiaridades del caso, es decir, a la existencia de atenuantes o de agravantes, o a la ausencia de ambas o al beneficio económico que por la infracción obtenga el patrón (artículo 674 de la Ley Federal del Trabajo), es uso de un arbitrio, pero no de una facultad discrecional. Por ejemplo, el Juez penal, al individualizar la pena, hace uso de su arbitrio, y el Ejecutivo, al conceder el indulto por gracia, hace uso de una facultad discrecional. En consecuencia, este tribunal estima que debe adoptarse este criterio, modificando el que en ocasiones anteriores sostuvo, en que no hizo distingo entre discreción y arbitrio.

Amparo directo DA-333/70. Ramón García Manzano. 30 de marzo de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Amparo directo DA-529/69. Francisco Pacheco Hernández. 30 de marzo de 1971. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

De lo anterior se infiere que el hecho de que una autoridad cuente con facultades discrecionales para la realización de determinadas actividades, no la libera de la obligación de fundar y motivar debidamente sus resoluciones, las cuales estarán sujetas al control judicial, cuando el juicio subjetivo de la autoridad no sea razonable sino caprichoso, actuando notoriamente contra derecho.

En este orden de ideas, el hecho de que se hayan cubierto las prestaciones fiscales adeudadas o se hayan garantizado a satisfacción del Fisco, no obliga a la Autoridad hacendaría para solicitar el sobreseimiento del proceso penal respectivo, puesto que la ley señala que tal petición se hará discrecionalmente, pero si tiene la obligación de emitir una resolución, en la que funde y motive la razón por la cual no solicitará el sobreseimiento, aún cuando se hayan pagado o garantizado los adeudos fiscales respectivos.

c) Quien debe solicitar el sobreseimiento

El multicitado precepto señala que debe ser la Secretaria de Hacienda y Crédito Público quien debe presentar la solicitud de sobreseimiento, siendo que en éste caso la Procuraduría Fiscal es quien se encuentra legitimada para representar a ésta en los procesos penales relativos a hechos delictuosos en que resulte ofendida (Art. 10 fracción XXVI RISHCP).

Empero en los procesos penales el ofendido que en éste caso es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, no es parte del mismo, por lo tanto carece de facultades para pedir el sobreseimiento, por lo que lo correcto es que la Secretaria, lo solicitará al Ministerio Público, pues es éste quien tiene el poder de excitar al órgano jurisdiccional para la aplicación del derecho.

d) Efectos del sobreseimiento del proceso penal

El sobreseimiento, esto es, la declaratoria de cesación del procedimiento penal, es propia y exclusiva del órgano jurisdiccional, siendo éste el único con facultades legales para decretarlo, cuando la ley expresamente así lo señale.

Al momento en que el Ministerio Público hace ante el Juez de la causa la petición de sobreseimiento del proceso, por haber quedado extinguida la acción penal, el Juez deberá dictar el correspondiente sobreseimiento, el cual tendrá el efecto de dejar al inculcado en libertad absoluta y dicho sobreseimiento tendrá el valor de una sentencia absolutoria con valor de cosa juzgada.

El sobreseimiento sólo surtirá efectos respecto de las personas a que la petición de sobreseimiento se refiera; es decir, si existen varios responsables por la posible comisión de un delito fiscal, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pide el sobreseimiento del proceso por dicho delito fiscal, sólo para algunos de los presuntos responsables, dicha petición sólo surtirá efectos en relación con las personas a que se refiere la petición, pero en lo referente a las personas restantes dicha petición no surtirá efecto alguno, esto es, el proceso penal por delito fiscal no se sobresee en ningún caso respecto de personas no incluidas expresamente en la petición respectiva.

En conclusión en el sobreseimiento se extingue el proceso penal, sin resolverse sobre el fondo del asunto y el inculcado queda en libertad.

D. Delitos Perseguidos por Denuncia

“La denuncia es la relación de hechos que se consideran delictuosos ante el órgano investigador, quien inicia la diligencia que se conoce como averiguación previa”⁴⁵

⁴⁵ ORONOS SANTANA, Carlos. op. cit. p.66

Para José Ovalle Favela la denuncia es “el acto en virtud del cual una persona hace del conocimiento de un órgano de autoridad, la verificación o comisión de determinados hechos, con el objeto de que dicho órgano promueva o aplique las consecuencias jurídicas o sanciones previstas en la ley o los reglamentos para tales hechos.”⁴⁶

“Denuncia. Consiste en el relato que hace una persona, ante el Ministerio Público, de una conducta posiblemente delictuosa, para que éste la conozca y la investigue. Este relato lo puede hacer cualquier persona, debido a que al decir ‘denuncia’ debemos entender que se trata de delitos que se persiguen de oficio”⁴⁷

De los anteriores conceptos pueden inferirse tres características comunes que son:

- a) Narración de hechos presumiblemente delictivos
- b) Realizada por cualquier persona
- c) Ante el órgano investigador

Basándose en lo anterior, la denuncia consiste en exponer de manera verbal o por escrito aquellos hechos presuntamente delictivos que integran la posible comisión de un delito.

Como se menciono anteriormente es competencia del Ministerio Publico demostrar si tales hechos constituyen delitos, siendo por esta razón que se utiliza el término de hechos que presumiblemente pueden constituir algún delito.

La denuncia puede ser hecha por cualquier persona, ya sea por el propio ofendido o por algún testigo de los hechos. En este caso se presenta un problema práctico,

⁴⁶ URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México. T.3 Proceso Penal Tributario. SICCO, México, 1997. p. 20.

⁴⁷ HERNÁNDEZ ACERO, José. Apuntes de Derecho Procesal Penal. Porrúa, México, 2000. pp. 6,7.

que es el ejercicio cotidiano se subsana al exigirle al que presenta la denuncia algún elemento de convicción que haga creíble su dicho.

No se pueden formular denuncias por medio de apoderado legal, a menos de que se trate de personas morales, quienes podrán actuar mediante apoderado con poder para pleitos y cobranzas.

Tratándose de delitos fiscales la Procuraduría Fiscal de la Federación puede formular la denuncia en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Art. 10 fracción XVIII RISHCP).

En el propio Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los artículos 81, 82, 82-A, 82-B y 83, se estipulan las unidades administrativas que también tienen facultades para presentar denuncias, querellas o las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos fiscales, las cuales son las siguientes:

- La Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones
- La Dirección General de Delitos Fiscales
- La Dirección de Defraudación Fiscal
- La Dirección de Contrabando
- Dirección de Delitos Financieros y Diversos

Tal narración de hechos debe hacerse ante el órgano investigador que es el Ministerio Público Federal, significando con ello que sólo ante él es válida la denuncia, en virtud de que el artículo 21 constitucional encomienda de manera exclusiva a éste órgano la investigación de los delitos.

Los delitos que se persiguen de oficio contemplados en el Código Fiscal de la Federación (CFF) son los siguientes:

- A. Encubrimiento de los delitos fiscales (Art. 96 CFF)
- B. Alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales y máquinas registradoras en oficinas recaudadoras (Art. 113 fracciones I y II CFF)
- C. Posesión y/o venta ilegal de marbetes (Art. 113 fracción II CFF)
- D. Reproducción o impresión ilícita de comprobantes fiscales (Art. 113 fracción III CFF)
- E. Amenazar un servidor público a un contribuyente, sus representantes o dependientes, con formular denuncia, querellas o declaratorias ante el Ministerio Público por la comisión de delitos fiscales (Art. 114-A CFF)
- F. Delitos relacionados con la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales (Art. 114-B)
- G. Transportación irregular de gasolina o diesel (Art. 115-BIS)

Para concluir, la querella y la denuncia constituyen una narración de hechos presumiblemente delictivos, que pueden formularse oralmente o por escrito ante el Ministerio Público, diferenciándose en lo siguiente:

Querella

- a) Debe formularse por el ofendido o su representante legal.
- b) Debe referirse a delitos perseguibles a instancia de parte, según lo estipule la ley.
- c) La querella debe contener la expresa manifestación de que se castigue al responsable del hecho delictivo.

Denuncia

- a) Puede ser presentada por cualquier persona.
- b) Debe referirse a delitos de persecución oficiosa.
- c) En la denuncia el Ministerio Público está obligado a la investigación oficiosa del delito.

CAPITULO IV DE LA ACCIÓN PENAL

1. DEFINICIÓN DE ACCIÓN

Etimológicamente del latín *actio*, *actionis* que significa acción, movimiento; esto es, que acción en su acepción gramatical y etimológica es toda actividad o movimiento que se encamina a determinado fin, mientras que en su sentido jurídico, acción es la manera de poner en marcha el ejercicio de un derecho.

Eduardo J. Couture señala que a la palabra acción se le han dado, en el ámbito del derecho procesal, cuando menos tres acepciones distintas:

- 1) "En primer lugar, se le utiliza como sinónimo del derecho subjetivo material que trata de hacerse valer en juicio.
- 2) La palabra acción también suele ser usada para designar la pretensión o reclamación que la parte actora o acusadora formula en su demanda o en su acusación.
- 3) Por último la acción también es entendida como la facultad (o el derecho público subjetivo) que las personas tienen para promover la actividad del órgano jurisdiccional, con el fin de que, una vez realizados los actos procesales correspondientes, emita una sentencia sobre una pretensión litigiosa."⁴⁸

Para Carlos Arellano García la acción es "un derecho subjetivo y potestativo de acudir al órgano jurisdiccional, para obtener la tutela de un derecho presuntamente violado, por una persona presuntamente obligada a respetarlo".⁴⁹

⁴⁸ OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso. 5ª ed. Oxford University Press, México, 2001. p. 149

⁴⁹ Apud. KELLEY HERNÁNDEZ, Santiago. Teoría del Derecho Procesal. 3ª ed. Porrúa. México, 2001. p. 81

Ovalle Favela define a la acción como “el derecho subjetivo procesal que se confiere a las personas para promover un juicio ante el órgano jurisdiccional, obtener una sentencia de éste sobre una pretensión litigiosa y, lograr, en su caso, la ejecución forzosa de dicha resolución”.⁵⁰

“La acción es un derecho abstracto, cuyo contenido es una pretensión jurídica, que permite provocar la actividad jurisdiccional y debatir sobre la validez del derecho que se afirma tener, para que éste se materialice en la sentencia y se haga efectivo al través del imperio público de los tribunales”⁵¹

En atención a las anteriores definiciones de acción se concluye que la acción es un derecho subjetivo procesal, potestativo, que tiene una persona jurídica para acudir ante un órgano jurisdiccional en busca de la tutela o protección de un presunto derecho material violado.

Es un derecho subjetivo por que le corresponde al sujeto, quien es el único que puede ejercitarla, en términos jurídicos le corresponde a toda persona jurídica, por ser susceptible de tener derechos y obligaciones.

Es procesal, por que confiere a la parte actora la facultad de promover la actividad del órgano jurisdiccional para que seguido el proceso correspondiente, éste emita una sentencia sobre la pretensión esperada en la demanda o en la acusación, y en su caso, ordene su ejecución.

El ejercicio de la acción es potestativo, lo cual significa que el titular puede o no ejercitarla libremente y lo podrá hacer cuando él quiera, salvo ciertas excepciones, no lo podrán obligar a ejercitarla en contra de su voluntad.

⁵⁰ OVALLE FAVELA, José. op cit. p. 159

⁵¹ MANCILLA OVANDO, Jorge Alberto. Las Garantías Individuales y su Aplicación en el Proceso Penal. 9ª ed Porrúa, México, 2000. p. 89

Se puede acudir al órgano jurisdiccional para buscar la protección de un derecho presuntamente violado por una persona presuntamente obligada, es decir, hay acción, aún cuando el derecho que una de las partes reclame, no exista, o no haya sido violado o que el obligado no sea el señalado.

En síntesis la acción es un derecho de obrar, constituido por el acto o conjunto de actos por los cuales se recurre al poder judicial para obtener que le preste fuerza y autoridad al derecho.

A. Condiciones de la Acción.

a) Interés Jurídico. Se exige como requisito para que se proceda el ejercicio de la acción; normalmente consiste en la relación que debe existir entre la situación de hecho contraria a derecho o el estado de incertidumbre jurídica que afecte a la parte actora y la necesidad de la sentencia demandada, buscando que se ponga fin a dicha situación o estado.

b) La pretensión. Es la petición o reclamación concreta que formula la parte actora, ante el órgano jurisdiccional, contra la parte demandada, en relación con un bien jurídico. Es la afirmación de un sujeto de derecho de merecer la tutela jurídica y por supuesto la aspiración concreta de que ésta se haga efectiva.

La acción es el instrumento que consagra la pretensión jurídica, esto es, la afirmación de un derecho que dice tener un individuo, permitiendo materializar el derecho que se afirma tener cuando se ejercita; luego entonces, el derecho de acción ejercitado ante los tribunales, va a producir el efecto de dar origen a la actividad jurisdiccional.

Mientras que la acción es la facultad de poner en movimiento al órgano jurisdiccional, las pretensiones son el objeto que se reclaman por medio de la acción.

c) Fundamentación. La parte actora no se debe limitar a expresar lo que pide de la contraparte, sino que normalmente debe señalar también el fundamento de su petición. Dicho fundamento comprende los hechos y las disposiciones jurídicas que invoca la parte actora en apoyo a su pretensión.

Los hechos normalmente consisten en una relación o situación jurídica sustantiva y un estado de hecho contrario a esa relación o situación o, al menos un estado de incertidumbre respecto de la misma.

2. DEFINICIÓN DE ACCIÓN PENAL

Una vez estudiados el concepto de acción y sus condiciones, es dable entrar al análisis de la acción penal.

“La acción penal puede definirse como el poder o la potestad otorgada por el Estado al Ministerio Público para que, respecto a un asunto específico, incite al órgano judicial competente a aplicar y hacer respetar el marco legal, resolviendo la controversia o conflicto suscitado”.⁵²

Para Alcalá y Zamora la acción penal “es un poder jurídico de promover la actuación jurisdiccional a fin de que el juzgador pronuncie acerca de la punibilidad de hechos que el titular de aquélla reputa constitutivos de delito”.⁵³

“La acción penal se conceptúa como el poder-deber que el Estado encomienda constitucionalmente al Ministerio Público, y que se manifiesta cuando éste excita al órgano de la jurisdicción, para que en un caso concreto, resuelva el conflicto de intereses que se le plantea, mediante la aplicación de la ley, ello con la finalidad de lograr la permanencia del orden social.”⁵⁴

⁵² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. Derecho Procesal Penal. IURE Editores, México, 2002. p. 93

⁵³ IDEM p. 93

⁵⁴ HERNÁNDEZ PLIEGO, Julio. Programa de Derecho Procesal Penal. 4ª ed. Porrúa, México, 1999. p. 127

De manera simple y clara se puede conceptuar a la acción penal como la atribución constitucional del Ministerio Público, a través de la cual pide al órgano jurisdiccional competente que aplique la ley penal a un caso concreto.

En armonía con las anteriores definiciones, se piensa, que si bien es cierto que el Estado, a través del Ministerio Público, es quien tiene el derecho de poner en movimiento al órgano jurisdiccional, para aplicar la ley; también es un deber jurídicamente necesario del Estado, que cumple el mismo Ministerio Público, de ejercitar la acción penal, siempre que se reúnan los presupuestos jurídicamente necesarios de procedencia, con el fin de obtener la aplicación de la ley penal, de acuerdo a las formalidades de orden procesal.

La acción penal tiene una función persecutoria, abarca el conjunto de actividades que realiza el Ministerio Público en la búsqueda de pruebas e indicios para comprobar la existencia de los delitos, quiénes los cometieron y estar en condiciones de pedir la intervención del órgano jurisdiccional para que cumpla con su función de aplicar las penas y medidas de seguridad; también para actuar en el procedimiento judicial para ofrecer y desahogar pruebas, formular conclusiones y cuando así sea necesario, interponer los recursos que procedan.

A. Características de la Acción Penal

a) Autónoma. Es decir que no depende del derecho abstracto de castigar que corresponde al Estado.

b) Pública. La acción siempre es pública debido a que se dirige a poner en conocimiento del Estado, la realización de un ilícito, por medio del Ministerio Público, que la ejercita para provocar la intervención del juez que resolverá la situación jurídica planteada, a fin de que se pueda aplicar una pena a quien ha cometido un delito.

Lo anterior significa que el fin de la acción penal es de carácter público, debido a que éste consiste en el castigo de los ilícitos por parte del Estado, quien como representante del poder público, es el encargado de aplicar una sanción al delincuente, protegiendo los intereses de toda la colectividad.

En conclusión la acción penal es pública, debido a que si la comisión de un delito lesiona preferentemente los intereses de la sociedad, debe ser el Estado el encargado de restaurar el derecho que se viola.

c) Indivisible. En tanto abarca a todos los participantes en un delito, lo que quiere decir que no hay acción penal para cada uno de ellos, esto es, produce efectos para todos los que toman parte en la concepción, preparación y ejecución de los delitos o para quienes les auxilian por concierto previo o posterior.

No se puede perseguir sólo a uno o algunos de los responsables; esto obedece a un principio de utilidad práctica y social por la necesidad de perseguir a todos los que participaron en el hecho, no sustrayéndose, de esta forma, a la acción penal.

Como excepción a éste principio se establece que, si la querrela es un derecho potestativo, entonces puede ejercitarse libremente, ya contra todos o contra algunos de los participantes en el delito. Además tratándose del perdón, el artículo 93 del Código Penal Federal, en principio niega la indivisibilidad al dejar claro que el perdón sólo beneficia al inculpado en cuyo favor se otorga y sólo como excepción permite que abarque a todos los delincuentes, cuando el ofendido se encuentre satisfecho en sus pretensiones reparatoras.

d) Única. Hay una acción penal para perseguir las diferentes categorías de actos delictivos, sin importar las características de éstos, lo anterior quiere decir que no existe una acción especial para cada uno de los tipos penales que integran el catálogo de la ley penal, sino una sola que envuelve en su contenido a todos ellos.

También se dice que es única, debido a que abarca a todos los delitos que se hubieren cometido con una conducta delictiva, lo que quiere decir que no existe una acción penal para cada delito.

e) Intrascendente. Sus efectos se limitan a la persona (presunto responsable) que cometió el delito. No va más allá de la persona del inculpado, es decir, que no alcanza a sus familiares o a terceros, puesto que sólo se dirige a quien se imputa el delito.

En la vigente legislación penal se establece que la reparación del daño forma parte integrante de la pena y que debe reclamarse de oficio por el órgano encargado de promover la acción (es decir, que es parte integrante de la acción penal) aún cuando no la demande el ofendido, y que si éste la renuncia, el Estado la hará efectiva en los bienes del responsable, aún cuando hubiese fallecido.

f) Irrevocable. Una vez que el órgano jurisdiccional ha ejercitado la acción penal, carece del derecho de revocarla, es decir, no cuenta con la potestad de desistirse de ella. En cuanto inicia el proceso, debe continuarse hasta su finalización y hasta que el juez determine una sentencia.

Esto es, una vez iniciado el ejercicio de la acción penal, poniendo en conocimiento al órgano jurisdiccional, no se tiene más que un fin, la sentencia. El Ministerio Público no puede disponer de ella, ni desistir, como si fuera un derecho propio.

En nuestro sistema, el órgano encargado del ejercicio de la acción penal puede desistirse de su ejercicio en ambos fueros, previa la resolución del procurador respectivo. Lo cual es inadmisibles por que si quien ejercita la acción penal estuviera facultado para desistirse, equivaldría a convertirlo en árbitro del proceso.

Finalmente cuando falte un requisito de procedibilidad, aun iniciado el proceso, no deberá continuar el ejercicio de la acción penal y bajo esas bases no se llegaría a

la sentencia; tampoco es así cuando el Ministerio Público formule conclusiones no acusatorias, o cuando fallezca el procesado.

g) De Pena. Al ejercitarla se pretende que recaiga sobre el sujeto activo del delito una pena, un castigo. En algunos casos las medidas de seguridad no constituyen propiamente una pena, empero como lo que se pretende ejemplificar es el castigo puede aceptarse tal hecho.

No se puede aplicar ninguna pena sino es a través del ejercicio de la acción penal; en México el titular de la acción penal se caracteriza por que con su actividad no siempre busca la aplicación de una pena, sino que el órgano jurisdiccional declare lo que a derecho corresponda teniendo en cuenta, lo que obra en probanzas en el expediente relativo, en este sentido, la declaración del órgano jurisdiccional puede ser de absolución o de condena.

Lo anterior en razón de que en algunos casos el Ministerio Público presentará conclusiones no acusatorias en donde el juzgador no podrá aplicar una pena al procesado toda vez que el titular de la acción penal, una vez realizadas determinadas diligencias, considera que no existe delito y para ello no puede aplicarse penalidad alguna.

En este orden de ideas, si bien generalmente la acción penal es de condena, puede ser también declarativa (absolutoria) y constitutiva (rehabilitación).

B. Causas que extinguen la Acción Penal

a) La sentencia definitiva. Se contempla como supuesto de extinción de la acción penal, el hecho de que el delincuente se encuentre sujeto a proceso por la comisión de un delito y durante la secuela del mismo, se compruebe fehacientemente que el sujeto responsable ya ha sido procesado y sentenciado en un proceso anterior por los mismos hechos; es decir, que ya existía sentencia definitiva con carácter de cosa juzgada con respecto a aquellos.

En este punto se hace una clara referencia al principio *non bis in idem*, mismo que se encuentra contemplado en el artículo 23 de la Constitución, donde se establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

En la ley penal se estipula que, cuando se tramita un proceso en contra de la misma persona y por los mismos hechos considerados en sentencia previa, deberá concluir aquél por resolución que se dicte de oficio. Así como, si existen dos sentencias sobre los mismos hechos, se extinguirán los efectos de la dictada en segundo término.

Ahora bien lo anterior no significa que una persona tenga que ser juzgada dos veces por el mismo delito, para que se viole la garantía constitucional consagrada en el artículo 23 de la Constitución, sino que basta, probar que el presunto responsable, ya había sido sometido y sentenciado a un juicio anterior por, los mismos hechos.

Lo anterior queda corroborado en la tesis aislada I.3o.P.35 P, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tercer Tribunal Colegiado en materia penal del primer circuito, Tomo VIII, Octubre de 1998, página 1171.

NON BIS IN IDEM. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE. No es necesario que se sentencie a alguien dos veces por el mismo delito, para que se transgreda lo dispuesto en el artículo 23 de la Constitución General de la República, toda vez que dicho precepto establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene, sin que implique necesariamente que deban llevarse a cabo dos procesos que culminen con sentencias, ya sean absolutorias o condenatorias, pues se trata de proteger con dicha norma jurídica a los gobernados para que éstos no sean sometidos a dos juicios o procesos por los mismo hechos delictivos, sin que deba entenderse el término "procesar" como sinónimo de sentenciar, sino de someter a un procedimiento penal a alguien y la frase "ya sea que se le absuelva o se le condene" contemplada en el aludido artículo constitucional se refiere al primer juicio en el que se juzgó al acusado. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 595/97. Francisco Valdez Cortazar. 16 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretaria: Marina Elvira Velázquez Arias

Al ejercitar la acción, se busca que se resuelva el conflicto de intereses, solucionado éste, por medio de la sentencia, es obvio que la acción se extinguirá, pues nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Esta figura debe operar como un sobreseimiento de la acción penal.

b) Sobreseimiento. Es la resolución judicial, que da por terminada la instancia sin resolver el fondo del asunto, por que existe un obstáculo jurídico o de hecho, que impide la decisión sobre el fondo de la controversia, y en materia penal equivale a una sentencia absolutoria con autoridad de cosa juzgada.

Cuando el Ministerio Público formula conclusiones inacusatorias, al ser confirmadas éstas por el procurador respectivo, el juez deberá de oficio o a petición de parte, decretar el sobreseimiento, sin entrar a conocer el fondo del asunto, ordenando la inmediata libertad del procesado.

c) La muerte del inculcado. Habida cuenta del carácter intrascendente de la acción penal, la muerte del inculcado trae como consecuencia la extinción de la acción penal y la ejecución de sanciones, pero aquí se debe aclarar que su muerte no extingue sus obligaciones con respecto a la reparación del daño, ni el decomiso de los objetos e instrumentos del delito.

La acción penal no trasciende y la reparación del daño no significa que trascienda el delito o sus consecuencias a sus familias, ya que la reparación es una sanción de carácter civil y por lo mismo los familiares únicamente responden en caso de que haya dejado un caudal hereditario.

d) La amnistía. Es una medida de carácter legislativa, que extingue la acción y la pena ya pronunciada; a través de la cual, el Estado otorga una especie de perdón y olvida ciertas conductas delictivas, tomando en cuenta sólo razones de conveniencia social y no de justicia.

En la fracción XII del Artículo 73 de la Constitución se atribuye al Congreso de la Unión la potestad de “conceder amnistías por delitos cuyo conocimiento pertenezca a los tribunales de la Federación”.

Extingue la acción penal y las sanciones impuestas, más no la reparación del daño, en los términos de la ley que se dicte concediéndola, y si no se expresaron, se entenderá que la acción penal y las sanciones impuestas se extinguen con relación a todos los responsables del delito.

Características:

- a. Debe ser declarada en una ley especial.
- b. Debe ser de índole general, lo que significa que en sus beneficios deben quedar comprendidos todos los que hayan podido incurrir en los delitos señalados en la ley de amnistía.
- c. Debe extinguir la acción penal y las penas, de haberse éstas impuesto.
- d. Debe ser impersonal, por cuanto no es necesario que los autores de los delitos estén o no determinados, sean o no procesados o condenados, estén presos o en libertad; agregando que si bien en general la amnistía se refiere a delitos políticos, no existe impedimento legal alguno para que la misma se dicte en relación a delitos comunes.

e) El perdón del ofendido. Para que el perdón extinga la acción penal, deben concurrir los requisitos exigidos por el artículo 93 del Código Penal Federal.

- a) Solamente tratándose de delitos perseguibles a instancia de parte, es decir, en delitos de querrela necesaria, o en delitos en que se requiera declaratoria de perjuicios o algún acto jurídico equivalente a la querrela.
- b) Tiene que otorgarse precisamente por el ofendido o por la persona legitimada para otorgarlo (su representante legal).
- c) Deberá darse ante el Ministerio Público, en la averiguación previa o ante el Juez hasta antes de dictarse sentencia de segunda instancia.

Una vez otorgado no podrá revocarse. Sólo surte efectos para quien lo otorga y beneficia sólo al inculpado que se le da. También extingue la ejecución de la pena, siempre y cuando se otorgue en forma indubitable ante la autoridad ejecutora.

También es aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querrela, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello, de que el interés del afectado ha sido satisfecho.

f) La prescripción. Extingue la acción penal en relación con todo tipo de delitos, siendo que este medio extintivo de la acción se estima de orden público, por lo que debe producir sus efectos sin necesidad de que sean solicitados por las partes, los jueces la suplirán de oficio, previo estudio de su procedencia, sea cual fuere el estado del proceso.

En el sistema procesal mexicano opera por el simple hecho de haber transcurrido el tiempo preestablecido por la ley, sin que se haya practicado actuación alguna por parte de la autoridad estatal en contra del sujeto responsable del ilícito, se extingue por consiguiente la posibilidad de ser sancionado.

g) La ley nueva que suprima el tipo penal o lo modifique. Por el principio penal de estarse a lo más favorable el reo, se establece esta acusación de extinción de la acción o sanciones penales. Cuando en la ley Penal se suprime el carácter delictivo del hecho por el cual se juzga o se juzgó al inculpado, o bien que se modifique el tipo penal correspondiente, ello extingue, no la acción penal como equivocadamente se señala en la ley, sino los efectos los efectos de ésta, o en su caso de la sanción correspondiente que se hubiera impuesto.

Lo anterior queda de manifiesto en el artículo 56 del Código Penal Federal, donde se ordena que las autoridades correspondientes apliquen de oficio la ley más favorable. La ley posterior que desincrimina apareja un doble efecto, frente a

procesados, el sobreseimiento; y ante sentenciados, la declaración de extinción de la pena.

C. Ejercicio de la Acción Penal

La función persecutoria de los delitos es una atribución encomendada a un órgano del Estado denominado Ministerio Público, por mandato expreso del artículo 21 constitucional, que estipula:

“La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato.”

Este dispositivo entraña dos cuestiones básicas en el procedimiento penal mexicano, pues por una parte establece la función jurisdiccional al señalar que la imposición de las penas es función propia y exclusiva de los jueces; pero también estipula la función persecutoria, que delega en el Ministerio Público, distinguiéndolos de manera clara y terminante, pues al juez no le es permitido legalmente perseguir, investigar, los delitos; como a su vez al Ministerio Público no se le permite legalmente imponer penas.

El Ministerio Público es el órgano del estado encargado de la persecución de los delitos a través del ejercicio de la acción penal. Por tal razón se le ha considerado como un representante de la sociedad en el ejercicio de las actuaciones penales, en todos aquellos casos que le asignen las leyes.

El ejercicio de la acción penal que tiene el Ministerio Público, es una atribución que se le otorga constitucionalmente, pero también es una obligación que se establece a su cargo, es decir, no constituye sólo un derecho potestativo ingresado a su esfera jurídica, sino un deber jurídico a su cargo.

Esta facultad y obligación, se ejercitan ante el órgano jurisdiccional para que, en vista de las facultades que el propio artículo 21 de la Constitución Federal le otorga, aplicando la ley, resuelva el conflicto de intereses que surge entre la sociedad, a la que representa el Ministerio Público, y el inculcado por la comisión del delito, ya sea imponiendo una pena o dejando en libertad a la persona procesada.

Las principales atribuciones de la institución del Ministerio Público se establecen en los artículos 21, 89 fracción IX, 102, A) y 122, BASE QUINTA inciso D) de la Constitución General de la República; tales disposiciones indican en quien debe residir, pero no hacen referencia a su estructura y organización, por lo que se debe recurrir a las leyes orgánicas respectivas.

En el texto de dichas leyes orgánicas se señalan sus facultades y obligaciones, personal que lo integra, distribución de éste y algunos otros aspectos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones legales.

El ejercicio de la acción penal es obligatorio, así pues, si ya se practicó la averiguación respectiva y se satisfacen los requisitos del artículo 16 constitucional (presupuestos procesales), es ineludible provocar la intervención del juez para que sea éste el que defina la situación jurídica objeto de la acción penal, siendo que tales requisitos son:

- a. La existencia de un hecho u omisión (conducta) que defina la ley penal como delito;
- b. Que el hecho u omisión llegue al conocimiento de la autoridad, por medio de la querrela o de la denuncia;
- c. Que el delito que se impute se castigue con una sanción corporal (pena privativa de libertad) y que existan elementos que acrediten el cuerpo del delito;

d. Que la afirmación del denunciante o querellante esté apoyada por declaración de persona digna de fe o por otros datos que hagan presumir la probable la responsabilidad del inculpado.

De lo anterior se infiere que para ejercitar la acción penal es necesario que se encuentre integrado el cuerpo del delito y existan razones fundadas para suponer que una persona determinada es responsable de un delito.

El Ministerio Público ordenará archivar el expediente integrado con las diligencias practicadas en la averiguación, sin consignar el caso a un juez, cuando no existan méritos para hacerlo; con ello no hace declaración del derecho, simplemente se abstiene de perseguir a una persona, por no tener méritos suficientes para eso.

Como se ha dicho en el desarrollo del presente capítulo la titularidad de la acción penal corresponde en forma exclusiva al Ministerio Público; si esta autoridad no ejercita el derecho de acción, no hay base constitucional que dé validez al proceso y los actos de autoridad dictados en él, son inconstitucionales por emanar de autoridad sin competencia para iniciar el juicio penal, agotar sus etapas procesales y dictar sentencia con efectos jurídicos.

El ejercicio de la acción penal, como hemos visto, corresponde al Ministerio Público; pero el hecho de que corresponda a éste su ejercicio, no lo faculta para decidir libremente de ella como si fuera un derecho de su propiedad; en estas condiciones el Ministerio Público tiene el deber ineludible de ejercitarla; no puede ni debe desistir de ella, pues priva el principio de legalidad.

Respecto de este punto cabe mencionar la reforma que se hizo al artículo 21 de la Constitución⁵⁵, la cual prevé que las resoluciones del Ministerio Público, que versen sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser

⁵⁵Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994

impugnadas, sometiendo de esta manera a un control de legalidad tales resoluciones.

Lo anterior se encuentra señalado en la siguiente tesis de jurisprudencia P./J. 114/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno de la Suprema Corte, Tomo XII, Octubre de 2000, página 5:

ACCIÓN PENAL. ES PROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO, MIENTRAS NO SE ESTABLEZCA EN LEY LA VÍA JURISDICCIONAL DE IMPUGNACIÓN ORDINARIA, PARA RECLAMAR LAS RESOLUCIONES SOBRE EL NO EJERCICIO O DESISTIMIENTO DE AQUÉLLA (ARTÍCULO 21, PÁRRAFO CUARTO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL). De la reforma al citado precepto constitucional, que entró en vigor el 1o. de enero de 1995, y de los antecedentes legislativos que le dieron origen, se advierte el reconocimiento en favor del querellante, denunciante, víctima del delito o de los familiares de ésta o del legalmente interesado, del derecho de impugnar las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio o desistimiento de la acción penal, coetáneo del derecho de exigir al Estado la persecución de los delitos, lo que se traduce en el nacimiento de una garantía individual, cuyo respeto no puede considerarse postergado o sujeto a la condición suspensiva de que el legislador ordinario, en los diferentes fueros, emita las disposiciones legales que reglamenten el instrumento para impugnar por la vía jurisdiccional ordinaria las determinaciones de mérito, puesto que, en principio, ante la vigencia de la disposición constitucional relativa, la protección del derecho garantizado es inmediata, ya que, en tal hipótesis, no se requieren medios materiales o legales diferentes de los existentes para que la autoridad cumpla cabalmente y desde luego, con el mandato constitucional de investigar y perseguir los delitos, siendo obvio que dentro del sistema constitucional mexicano, el medio para controlar directamente el cumplimiento de esas funciones es el juicio de amparo. Por consiguiente, la ausencia de ordenamientos legales que precisen la vía jurisdiccional ordinaria para impugnar las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal que pueden ser violatorias de las garantías individuales del ofendido, no impide que tales determinaciones sean reclamadas de modo inmediato y en tanto se expidan las leyes ordinarias, a través del juicio de amparo, dado que al estar regulada la actuación relativa de la representación social por la propia Carta Magna, entre otros de sus preceptos, en los artículos 14 y 16, bien puede y debe examinarse esa actuación en el juicio de garantías, pues arribar a una postura que sobre el particular impida la procedencia de dicho juicio, sería tanto como desconocer la existencia de la mencionada garantía individual y el objetivo y principios que rigen al juicio de amparo, que de acuerdo con lo previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es procedente contra leyes o actos de autoridad que violen garantías individuales. En estas condiciones, debe concluirse que si las determinaciones del aludido representante social sobre el no ejercicio o desistimiento de la acción penal pueden implicar la violación de garantías

individuales, aquéllas podrán impugnarse mediante el juicio de amparo indirecto, en términos de lo dispuesto en el artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, por ser esta vía la que revisa la legalidad del proceso indagatorio de la comisión de ilícitos, además de que desatender la norma constitucional reformada implicaría la inobservancia de los artículos 133 y 136 de la Constitución Federal, siendo que el espíritu del Constituyente Originario se orientó a la prevalencia de los principios de supremacía e inviolabilidad de la Ley Fundamental.

Contradicción de tesis 18/98-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero del Cuarto Circuito. 5 de junio de 2000. Unanimitad de diez votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy dos de octubre en curso, aprobó, con el número 114/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de octubre de dos mil.

No sólo las resoluciones sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal pueden impugnarse, sino también la abstención del Ministerio Público de pronunciarse sobre el ejercicio o no de la acción penal; según se puede observar en la siguiente tesis de jurisprudencia 1a./J. 16/2001, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Primera Sala, Tomo XIII, Mayo de 2001, página 11:

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

Ahora bien, lo anterior no significa que se invada la atribución exclusiva del Ministerio Público, en cuanto al ejercicio de la acción penal, tal y como se establece en la siguiente tesis de jurisprudencia P. CLXVII/97, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno de la Suprema Corte, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 108:

ACCIÓN PENAL. LA PROCEDENCIA DEL AMPARO RESPECTO DE LAS RESOLUCIONES SOBRE EL NO EJERCICIO O DESISTIMIENTO DE AQUÉLLA, NO INVADIRÍA EL MONOPOLIO DEL MINISTERIO PÚBLICO AL RESPECTO. La intervención del Poder Judicial Federal, en su función de instructor y resolutor del juicio de amparo en contra de las resoluciones sobre el no ejercicio o desistimiento de la acción penal, no puede considerarse invasora del monopolio que respecto del ejercicio de esa acción establece el artículo 102 de la Constitución General de la República, en favor del Ministerio Público, ya que en tal carácter, no llegará a conocer como Juez ordinario, ni en primera ni en segunda instancias del proceso, puesto que investido como juzgador constitucional, no es un tribunal de justicia común que, por medio de su arbitrio, valore acciones, pruebas y personas para aplicar las leyes con el conocimiento inmediato de los hechos que acontecieron, sino que es un tribunal de garantías constitucionales que respetando el arbitrio de los jueces del orden común, en la estimación legal de los hechos y en la apreciación de las pruebas, solamente juzga, a través del juicio de amparo, si con motivo de los actos de autoridad, sea ésta judicial, legislativa o administrativa, se han conculcado o no los derechos del gobernado garantizados por la Constitución, otorgando o negando la protección de la Justicia Federal en cada caso concreto.

Amparo en revisión 32/97. Jorge Luis Guillermo Bueno Ziauriz. 21 de octubre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el once de noviembre en curso, aprobó, con el número CLXVII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a once de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

Para que el Ministerio Público pueda cumplir con las funciones que le han sido encomendadas, es necesario que cumpla con determinados principios que se desprenden de la doctrina y la ley.

Jerarquía o Unidad

Este principio significa que el Ministerio Público se encuentra organizado jerárquicamente bajo la dirección y mando del Procurador de Justicia.

Las personas que lo integran, los diversos agentes del Ministerio Público, se consideran como miembros de un solo cuerpo; quienes no son más que una prolongación del titular.

En nuestro medio en el ámbito federal existe el Ministerio Público Federal bajo la dirección y dependencia del Procurador General de la República; mientras que en materia común se encuentra el Ministerio Público del orden común bajo la dirección del Procurador de Justicia del Distrito Federal o del Estado de la República de que se trate.

Indivisibilidad

Consiste en que los agentes del Ministerio Público que intervengan en cualquier negocio de su competencia no actúan por derecho propio, sino representando a la institución, de esta forma, aunque varios agentes intervengan en un asunto

determinado, los mismos representan en cada uno de sus actos a una misma institución.

Independencia

En el sentido de que tiene autonomía frente al mismo poder Ejecutivo, y no depende, sino de la norma, a pesar de estar vinculado presupuestalmente o en algunas de sus políticas y programas al Presidente de la República o a los Gobernadores de los Estados, argumentándose, no obstante que en el desempeño de sus funciones sólo se somete a la autoridad de la ley.

Principios que rigen la Función Persecutoria

En la labor investigadora el Ministerio Público actúa como una verdadera autoridad, de naturaleza administrativa, de lo que se desprende que la Averiguación Previa es un procedimiento penal de naturaleza administrativa; en el entendido de que la labor investigadora deberá obedecer a los siguientes principios:

Principio de la Iniciación. Son los requisitos de procedibilidad, sin los cuales en Ministerio Público no puede avocarse al conocimiento de los delitos.

Principio de oficiosidad. Una vez que el órgano investigador tenga conocimiento de un hecho delictivo, no se requiere que las partes lo inciten a reunir elementos, sino que el Ministerio Público de mutuo propio realizará todas las actividades necesarias. Esto es, una vez que se hallan reunido los requisitos de procedibilidad el Ministerio Público debe continuar la averiguación previa de oficio, sin necesidad de la intervención de la víctima u ofendido del delito o terceros, hasta ejercitar la acción penal procediendo en términos del artículo 16 constitucional.

Principio de legalidad. Dicho principio debe de entenderse en dos sentidos, uno en el que se impide que quede al capricho del titular el ejercicio de la misma, ya

que por mandato legal siempre debe ejercitarse en los casos que la misma ley señala.

También debe interpretarse tal principio, en que si bien el órgano investigador realiza de oficio sus pesquisas, éstas no pueden efectuarse fuera de los extremos que la ley marca, quedando esas actividades sujetas a la misma.

El principio de la legalidad se funda en que, invariablemente, debe ejercitarse la acción penal siempre que se encuentren satisfechos los requisitos materiales y procesales que se requieren para su ejercicio y cualquiera que sea la persona contra quien se intente; en consecuencia, el ejercicio de la acción es obligatorio.

Este principio coloca los derechos del individuo por encima de los intereses del Estado, de tal suerte que la omisión del órgano acusador en consignar, hace surgir la posibilidad para el gobernado, de interponer los recursos que concede la ley, con el fin de obligarlo a cumplir con su deber.

En síntesis, las funciones del Ministerio Público son las de prevenir a la sociedad del delito, ejercitando las acciones penales con las siguientes funciones específicas:

a) La investigación, en donde el Ministerio Público tiene que establecer si un hecho es delictuoso o no. Tiene por objeto preparar el ejercicio de la acción penal, teniendo como finalidad obtener pruebas, que la funden para acreditar la existencia de la conducta delictiva y determinar quien es el supuesto responsable del delito.

b) La facultad que tiene el Estado en abstracto de perseguir los delitos, esta fase se refiere al ejercicio de la acción penal ante los tribunales.

c) Por último la reclamación de ese derecho ante un órgano jurisdiccional, esto es, el Ministerio Público realiza una exigencia punitiva concreta; y para ello tiene que hacer una relación de las pruebas aportadas en el juicio para acreditar la existencia material del delito y en base a ello pedir la aplicación de la ley, para que se dicten las sanciones correspondientes que repriman al autor de la conducta delictiva.

D. Plazos para ejercitar la Acción Penal

Los plazos para ejercitar la acción penal en materia federal son los siguientes:

- a) Cuando un delito mereciere como sanción solamente la imposición de una multa, la acción penal prescribirá en un año.
- b) Si concurren varias sanciones, -como sería el caso de un delito que mereciere como sanción además de una multa, la pena privativa de libertad o alguna otra sanción alternativa- el plazo de la prescripción se fijará en atención a la pena privativa de libertad,
- c) Habiendo sanción corporal, nunca la prescripción de la acción puede ser inferior a tres años.
- d) Para determinar el curso de la prescripción de la acción habiendo sanción corporal, se tiene que estar al término medio aritmético de la pena de prisión que señale la ley para el delito de que se trate, sin modalidades, es decir, en su forma simple.

El término medio aritmético se obtiene de sumar el mínimo y el máximo de la pena probable establecida en el tipo de que se trate, después el resultado de la suma se divide entre dos, el resultado de tal división será lo que en tiempo se requiere para la prescripción de la acción persecutoria.

e) Tratándose de delitos cuyas penas no sean de prisión, sino que merecieren como sanción la destitución, suspensión, privación de derecho o inhabilitación, el plazo para que prescriban los efectos de la acción penal intentada será de dos años.

f) La prescripción de la acción penal en los delitos perseguibles por querrela o por algún otro requisito de procedencia equivalente, -haciendo alusión a la declaratoria de perjuicio, establecida para algunos delitos fiscales- prescribe en el plazo de un año, mismo que se computa a partir del día siguiente al que quien deba querrellarse o formular el requisito de procedibilidad equivalente, tenga conocimiento del delito de que se trate, así como del probable responsable.

Fuera de esta circunstancia se señala un plazo de tres años para la prescripción de estos delitos, esto es, en aquellos donde el querellante o quien deba formular el acto equivalente no se enteren del delito ni del presunto responsable del mismo.

Para los casos donde habiéndose llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo señalado en la ley, la prescripción se adecuará a las reglas establecidas para los delitos perseguible de oficio.

g) La prescripción de las acciones penales derivadas de los delitos que se encuentren en concurso ideal o concurso real, se regirá tomando como base el plazo que para tal efecto resulte del delito que merezca mayor pena, con lo cual quedan prescritos los demás de pena inferior, comprendidos en el concurso de que se trate.

Existen dos clases de concursos de delitos, el ideal y el real, el primero se presenta cuando con una sola conducta se cometen varios delitos, mientras que habrá concurso real, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios

delitos. Se descarta la presencia de concurso, cuando las conductas constituyen un delito continuado.

E. Momento en que empieza a correr la Prescripción de la Acción Penal

Como regla general el inicio del curso de la prescripción de la acción penal nace a partir del día en que haya ocurrido el hecho típico.

En la ley se establece que los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; es decir, debe haber una inactividad constante de la autoridad competente de que se trate, sin realizar actos que la eviten, si esto último ocurriera el plazo para la prescripción se interrumpe.

En tales plazos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán de la siguiente manera:

- I. A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;
- II. A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
- III. Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y
- IV. Desde la cesación de la consumación en el delito permanente”.

El computo de los plazos se hace por medio de días naturales de acuerdo al calendario que nos rige.

Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por esta circunstancia no es posible integrar la averiguación previa de que se trate, la conclusión del proceso relativo o la ejecución de las penas decretadas.

CAPITULO V

LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

1. ANTECEDENTES EN EL DERECHO ROMANO

El tema de la prescripción es uno de los más interesantes y trascendentales, en el ámbito del Derecho, hablar de prescripción implica necesariamente relacionar un fenómeno natural como el simple transcurso tiempo, con el Derecho, otorgándosele una valoración jurídica a dicho fenómeno natural.

Las leyes e instituciones legales regulan frecuentemente simples hechos que acontecen en la naturaleza; siendo el instituto de la prescripción un caso ejemplificador de ello, ya que, como afirma Manzini, la prescripción "no representa otra cosa que el reconocimiento de hecho jurídico dado a un hecho natural, esto es, al transcurso del tiempo".⁵⁶

El tiempo es un factor que de manera general gravita en las relaciones jurídicas; las cuales no se conciben dadas para siempre; incluso el propio Derecho como normatividad es mutable, por provenir del hombre; esto es, el orden jurídico no es eterno ni puede pretender serlo, sino que sólo dura algún tiempo como toda creación del hombre.

Por ello el Derecho positivo únicamente rige en un momento determinado y para un grupo determinado, pues, si así no fuera, no se pudiese hablar del Derecho del hombre o del Estado, sino del Derecho natural concebido sin fin.

El Derecho desde sus orígenes casi siempre ha contemplado formas e institutos que basados en el transcurso del tiempo, hacen perder vigencia por inacción a

⁵⁶ Apud. VELA TREVIÑO, Sergio. La Prescripción en Materia Penal. 2ª ed. Trillas, México, 1990 p. 31

innumerables derechos subjetivos y relaciones jurídicas; la prescripción es la forma de sancionar el no pretender durante cierto plazo el derecho sustantivo.

Es indudable que el tiempo se enlaza en los fenómenos jurídicos, influyendo sobre el nacimiento de estos, sobre sus cambios y sobre su extinción.

En el antiguo derecho romano el instituto de la prescripción en el derecho penal, encuentra su origen en la "*Lex Iulia de adulteris*", que data de tiempo de Augusto de Roma, hacia el año 18 a.C.; en la cual se consignaba un término de cinco años para la prescripción de ciertos delitos, como son el adulterio, el entonces llamado "*strupum*" y el lenocinio.

La hipótesis más aceptable, en cuanto al instituto de la prescripción ya institucionalizada, es la que considera que fue la reacción contra los procedimientos excesivamente prolijos; puesto que habiéndose iniciado la práctica judicial limitada a un año de duración como ocurría bajo Constantino, fue prolongándose en forma desmesurada hasta que se hizo patente la necesidad de imponer ciertas limitaciones.

Es hasta la época de Diocleciano y Maximiliano (entre 302 y 294 a.C.) cuando se admite la prescripción de cinco años, con base en la "*Lex Iulia*" y otras relativas a delitos imprescriptibles, como el parricidio. En esta época, la regla general establecía un término de prescripción de veinte años.

Existe una circunstancia digna de ser destacada en este periodo, y es que todas las referencias a la prescripción son en relación con la acción para perseguir al autor de un hecho determinado; no hay mención alguna a la posible prescripción de la pena ya inflingida; la genética misma de la prescripción de la acción penal era la de castigar con pérdida de derechos, la negligencia o la malicia del acusador privado, quien no acudía o lo hacía extemporáneamente, ante la justicia del Estado.

Existían variantes en cuanto al tiempo atendiendo a la gravedad del delito, ya que los términos van desde los ya mencionados cinco años tratándose de adulterios, estupro o lenocinios, hasta los veinte cuando se trata de "crimina pública" y llegado a la imprescriptibilidad en delitos considerados más graves, como el parricidio, la suposición de parto, la apostasía.

En materia civil en primera instancia no existía la institución de la prescripción liberatoria; el primer antecedente de la prescripción en el derecho civil, se encuentra en la institución de la usucapión, mediante la cual se podía adquirir la propiedad por una posesión continua cumpliendo un tiempo fijado por la ley. Dicha institución data de las XII Tablas, en el año 451 a. C.

Las acciones a las cuales daban nacimiento las obligaciones civiles eran en general, perpetuas, ningún periodo de tiempo podía extinguirlas.

El emperador Teodosio II, en el Código que lleva su nombre, promulgado en el año 438 D.C., alteró esa regla, limitando la duración de las acciones a treinta años, estableciendo de esta manera la prescripción como medio dado al deudor para librarse de la acción del acreedor, valiéndose del lapso corrido desde el nacimiento de la obligación.

A partir de esta fecha, ha existido siempre en los sistemas jurídicos derivados del Derecho romano, la institución de la prescripción extintiva o liberatoria, por que responde a las exigencias de la seguridad jurídica.

2.- LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción produce certeza y estabilidad en las relaciones jurídicas, impidiendo que las mismas queden en un estado de imprecisión o indeterminación por tiempo indefinido; en consecuencia, da lugar a la obtención de la seguridad jurídica. En este orden de ideas, la prescripción es la consolidación de una

situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, convirtiendo un hecho en derecho.

A. En Materia Penal

La prescripción es una causa extintora por la que, debido al simple transcurso de un lapso de tiempo calculado legalmente, la acción penal ya no se pueda iniciar o seguir ejercitando o las sanciones establecidas en la condena ya no pueden ejecutarse, debiendo distinguirse entre:

La prescripción de la acción penal, que puede tener lugar desde la comisión del delito hasta la sentencia o pronunciamiento ejecutorios que ponen fin a la actividad jurisdiccional, y la prescripción de las sanciones o de la condena penal, que puede operar después de la sentencia ejecutoria y durante todo el tiempo de su ejecución o de posibilidad de la misma.

A continuación se expondrán las principales teorías sobre las cuales se fundamenta la prescripción en materia penal.

Teoría de la intimidación inexistente

Para Carrara el único argumento sólido sobre el cual encuentra apoyo la prescripción, es el de que si transcurre un lapso prolongado entre la realización del hecho y la ejecución de la condena, ésta deja de servir de escarmiento para los demás y puede inclusive producir un fenómeno inverso, como lo es el del sentimiento de conmiseración hacia el delincuente que sufre la condena.

Cuello Calón expresa que transcurrido un largo periodo desde la perpetración del hecho delictivo el recuerdo de éste se borra, y los sentimientos colectivos que originan la intranquilidad y la alarma, el deseo de dar satisfacción al ofendido, el afán de que el criminal pague su deuda, se atenúan y llegan a extinguirse por completo y la sociedad sólo debe castigar cuando perduran el malestar y la inquietud causados por el hecho criminal.

De esta manera la prescripción viene a ser el reconocimiento de que el transcurso natural del tiempo hace que el pasado se vaya olvidando; para no desnaturalizar al Derecho Penal, se afirman los postulados de la prescriptibilidad de la acción persecutoria y de la pena impuesta, porque de otra suerte el Derecho Penal sería siempre injusto y vengativo.

En síntesis el simple transcurso del tiempo hace que la actividad represiva del Estado pierda su contenido de servir como medio adecuado para lograr la intimidación que equivale a una forma de prevención y, atendiendo a ello, se impone el propio Estado la limitación para perseguir y sancionar los hechos delictuosos, para evitar ese fenómeno al que nos hemos referido consistente en volver víctima al victimario.

Teoría basada en la dificultad de la prueba

El transcurso de largos periodos dificulta el desempeño de las funciones propias del derecho procesal, esto es, la fijación y determinación de la verdad en lo que se refiere a la culpabilidad o inculpabilidad de un acusado.

Esta teoría sostiene que mediante el instituto de la prescripción se reduce el peligro de las condenas injustas, como ocurre, en aquellos casos en los que ha sido posible conservar a través del tiempo el material probatorio que perjudica a un sujeto; empero en los que no ha podido conservarse en el mismo tiempo aquel material que lo favorece y como consecuencia de ello, no puede probarse o la inocencia o la duda razonable, en cuanto a la culpabilidad y responsabilidad del mismo individuo.

Lo anterior significa que de no existir la prescripción, por el transcurso del tiempo, más que deteriorarse aquellas pruebas que eventualmente pueden servir para fundamentar una condena, desaparecen o se perjudican las que acreditan la inocencia de los acusados, dando como consecuencia la emisión de sentencias injustas.

Al cabo de cierto tiempo el juicio que haya de realizarse respecto de un hecho determinado no puede dar certidumbre, sobre si el mismo será justo y ello produce efectos negativos en la administración de justicia, ya que rompe el equilibrio entre las partes, dejando en notoria inferioridad al inculcado, quien solo habrá de enfrentarse al aparato represivo del Estado, que siempre dispone de mejores medios para la preservación de la prueba.

Esta tesis es válida sólo en forma parcial, pues sólo tiene apoyo en cuanto a la prescripción de la acción persecutoria, pero no tiene sostén alguno en cuanto a la prescripción de la sanción impuesta en sentencia condenatoria.

Si se parte del supuesto de que hay una sentencia condenatoria que impone una sanción y que es ésta la que dejará de ejecutarse merced al fenómeno de la prescripción, en forma necesaria habrá de pensarse que la sentencia pronunciada presupone la existencia de un proceso y que durante el curso y tramitación del mismo se hizo el aporte de las pruebas que, debidamente valoradas, llevaron a la sentencia condenatoria.

Lo anterior significó que el problema de preservación de las pruebas deja de tener vigencia cuando las pruebas ya fueron aportadas y valoradas por las partes interesadas.

Teoría basada en la seguridad jurídica

Tiene su fundamento en las dos teorías anteriores, exponiendo que por razón de la seguridad que todos los hombres deben tener ante el poder del Estado, la prescripción, sea de la acción o de la sanción, ésta plenamente justificada en los sistemas legales.

Existe un doble efecto que el tiempo ejerce sobre el hecho delictuoso, en primer lugar, hace difícil la prueba y en un segundo plano carece de significación

intimidatoria la persecución o el castigo. Son razones de política criminal las que hacen que la prescripción opere en todos los casos.

El Derecho Penal tiene, más que el sancionar conductas contrarias a la ley, el deber de asegurar el respeto de los bienes jurídicos. En el sistema penal, existen dos formas de asegurar ese respeto a los bienes jurídicos; en primer término, por medio y a través de la creación de los tipos, ya que cada tipo penal lleva consigo una valoración merced a la cual se protege un interés jurídico determinado.

En segundo lugar, existen las garantías constitucionales en materia penal, que se encuentran consagradas en los artículos 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 de la Constitución Política Federal; siendo esta segunda forma de aseguramiento más amplia, por que ya no se refiere a conductas o hechos particulares, sino que ve todo el proceso de aseguramiento con una mayor perspectiva.

Esta segunda forma es la que dota de seguridad al ser humano ante el poder represivo del Estado y corresponde a los principios sustentadores de todo el sistema punitivo en los regímenes liberales.

Ante el Estado el hombre debe de tener siempre una seguridad en su posición jurídica; debe saber y sentir que su libertad está limitada sólo en lo expresamente consignado en la ley y que, en todo momento, debe tener el conocimiento o la certeza de la aplicación de todos los principios previamente consignados en la propia ley.

Si el Estado tiene la facultad legal de invadir la esfera de libertad de los individuos que considera pueden ser delincuentes, o de aquellos que ya han sido motivo de calificación como tales por los tribunales, es lógico también que ese poder o facultad del propio Estado esté sometido a ciertas limitaciones, que emanen de la propia ley que rige la actividad estatal y que crean, como consecuencia, una diferente esfera de derecho a favor de todos los sujetos.

Si hay leyes generales que regulan el fenómeno de la prescripción, como es el caso de nuestra legislación penal, en realidad esas reglas están creando, además de una limitación al poder del Estado, una esfera de derechos a favor de los individuos, que tendrán, siempre, un derecho individual oponible al derecho general del Estado a perseguir los delitos y a los delincuentes.

Este derecho es justamente su seguridad jurídica, en materia de prescripción, el verdadero sustento se encuentra a nivel sustancial, en la necesidad de que las relaciones individuo-Estado estén dotadas de la seguridad jurídica necesaria, ya que, si la potestad de castigar se justifica exclusivamente con el criterio de necesidad, todo ejercicio de potestad represiva debe considerarse injustificado cuando no parezca necesario, y no podrá ser nunca necesario lo que implique una violación a los principios de seguridad jurídica.

La prescripción se funda en que si se trata de la acción penal, resulta contrario al interés social mantener indefinidamente viva la imputación delictuosa; a que las pruebas se debilitan con el tiempo; a que la sustracción de la justicia efectuada por el delincuente es de por sí un sufrimiento; y a que el daño inmediato y la razón política de la pena pierden vigor.

B. Definición Prescripción Acción Penal

La prescripción es una institución necesaria para la estabilidad de todos los derechos, existiendo una necesidad social de que los derechos no puedan ejercitarse indefinidamente, siendo que todo derecho inexorablemente debe tener un fin.

“La prescripción es la autolimitación que el Estado se impone para perseguir los hechos con apariencia de delitos, o ejecutar las sanciones impuestas a los delincuentes, por razón del tiempo transcurrido”.⁵⁷

⁵⁷ VELA TREVIÑO, Sergio. op. cit. p. 67

En materia penal la prescripción puede definirse como el fenómeno jurídico por el que, en razón del simple transcurso del tiempo, se limita la facultad represiva del Estado, al impedírsele el ejercicio de la acción persecutoria o la ejecución de las sanciones impuestas.

La prescripción es el reconocimiento de hecho jurídico dado a un hecho natural, teniendo como fundamento el transcurso del tiempo, siendo éste el que hace funcionar a dicho instituto.

Actualmente es admitido en todas las legislaciones el derecho que el Estado tiene para perseguir y castigar los delitos, esa facultad recibe el nombre de Derecho Penal subjetivo que es conocido como *ius puniendi*.

El Derecho Penal subjetivo no es ilimitado, pues el Estado en el ejercicio del poder de castigar, tiene que limitarse a sí mismo, fijando el supuesto y contenido de su actuación.

C. Elementos de la Prescripción

La prescripción en el derecho penal, presenta dos características principales, la inacción del titular del derecho y el transcurso de cierto tiempo, transformando una situación de hecho en una situación de derecho previsto en la ley; de lo anterior se tiene que las características de la prescripción en materia penal son las siguientes:

a) Opera por el simple transcurso del tiempo.

Por regla general el mero transcurso del tiempo no es causa eficiente de efectos jurídicos. Lo común es que en todo fenómeno jurídico intervengan factores distintos del tiempo. Por excepción basta el transcurso de un cierto tiempo para poder presumir, con motivos fundados, la existencia de los demás factores exigibles y entonces el Derecho, enlaza con el mero transcurso de un plazo de tiempo ciertos efectos.

b) Limita la facultad represiva del Estado.

En la doctrina se entiende por prescripción de la acción, a la extinción de la posibilidad de pretender punitivamente, es decir, de la facultad dirigida a obtener la imposición de la pena al responsable del delito en una sentencia firme, sea que se dejó de actuar durante algún tiempo en la averiguación previa o en el proceso.

c) Los efectos de prescripción abarcan la acción penal y la sanción.

La prescripción extingue la posibilidad del Estado para ejercitar la acción penal y pretender punitivamente, para imponer una pena o para hacer ejecutar la pena ya impuesta, por el transcurso del tiempo señalado en la ley.

3. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

La interrupción de la prescripción tiene como efecto nulificar todo el tiempo transcurrido con el objeto de que no se de el supuesto de la misma, es decir, se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor, siendo que la cuenta del plazo se reanuda desde el principio.

El Código Penal Federal establece las siguientes reglas:

a) En la averiguación previa el plazo de la prescripción se interrumpe cuando se siga actuando en la misma para integrarla, es decir, para demostrar la existencia de los elementos del cuerpo del delito y de la probable responsabilidad del inculpado; en consecuencia, en tanto se sigan realizando actos investigatorios de cualquier índole probatoria, no correrá la prescripción.

A partir de que se deje de actuar correrá de nuevo el término de la prescripción, mismo que contará al día siguiente de la última diligencia y sin que el tiempo transcurrido antes de ella se tome en cuenta.

b) Por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente.

En los anteriores supuestos, cuando las actuaciones se practiquen después de que haya transcurrido la mitad del plazo necesario para la prescripción, no operará la interrupción; con excepción del plazo establecido para que se satisfaga la querrela u otro requisito equivalente.

c) Por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional.

En los supuestos señalados en los incisos b) y c), también causarán la interrupción las actuaciones que practique la autoridad requerida.

d) Por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el Ministerio Público de una Entidad Federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo por otro delito.

En ésta hipótesis subsistirá la interrupción hasta en tanto la autoridad requerida niegue la entrega o en tanto desaparezca la situación legal del detenido, que de motivo al aplazamiento de su entrega.

e) Cuando no obstante pudieran existir elementos suficientes para tener por acreditados el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado, se requiere, por determinación de la ley, de alguna resolución, declaración o acuerdo previo de alguna autoridad distinta al Ministerio Público, a manera de una condición objetiva para ejercitar la acción penal, se considerará interrumpida la prescripción de la acción penal, con las gestiones que realice el Ministerio Público para allegarse la resolución o declaración previa de la citada autoridad. La interrupción de la prescripción de la acción penal durara mientras se realizan tales tramites.

La interrupción de la prescripción de la acción penal, sólo podrá ampliar hasta una mitad los plazos señalados en los siguientes casos:

- a) En aquellos delitos donde la acción penal prescriba en un plazo igual al término aritmético de la pena de prisión que señale la ley para el delito de que se trate.
- b) Tratándose de delitos cuyas penas no sean de prisión, sino que merecieren como sanción la destitución, suspensión, privación de derecho o inhabilitación.
- c) En los delitos perseguibles por querrela o por algún otro requisito de procedencia equivalente.

4. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

La suspensión hace que no corra la prescripción durante cierto tiempo, es decir, no borra el lapso de tiempo transcurrido, solamente, lo enerva, impidiendo la continuación de su marcha, pero una vez que desaparece la causa que le dio origen a la suspensión, se reanuda el cómputo en la misma cuenta en que fue detenido.

El artículo 109 del Código Penal Federal regula esta figura al estipular que:

“Cuando para ejercitar o continuar la acción penal sea necesaria una resolución previa de autoridad jurisdiccional, la prescripción comenzara a correr desde que se dicte la sentencia irrevocable”.

El artículo establece que para hacer el cómputo de la prescripción, en estos casos se empezará a contar desde que se dicte la sentencia irrevocable que sirva de antecedente para ejercitar la acción penal.

Se contemplan también en éste numeral dos situaciones distintas para la prescripción, una a producirse durante la averiguación previa y otra durante el proceso penal.

De otra manera no puede interpretarse la expresión "*Cuando para ejercitar la acción penal...*", la preparación del ejercicio de la acción penal, jurídicamente, se produce durante la citada averiguación previa. La necesidad de que exista una resolución previa de autoridad jurisdiccional, señalada como requisito para el ejercicio de la acción penal, equivale a lo conocido en la doctrina penal como condiciones objetivas de punibilidad, mismas que consisten en sucesos futuros o inciertos.

La segunda hipótesis no se deriva de una condición objetiva de punibilidad, sino, de la carencia de un requisito de procedibilidad. Para continuar con la acción penal, se hace necesario una resolución judicial que dé por subsanado el requisito de procedibilidad faltante y elimine la suspensión del proceso ordenando su continuación.

En conclusión la suspensión y la interrupción son obstáculos al libre transcurso del plazo de la prescripción, teniendo efectos distintos ya que mientras que la suspensión sólo detiene el cómputo y su reiniciación es en el momento en que fue suspendida la prescripción, la interrupción inutiliza el tiempo transcurrido.

5. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN MATERIA FISCAL

A. Delitos Perseguidos por Querrela

El ya mencionado artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establece los siguientes supuestos para el ejercicio de la acción penal.

Tratándose de los delitos perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio⁵⁸ de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el ejercicio de la acción penal prescribirá de la siguiente manera:

- a) En tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente.
- b) En cinco años cuando no tenga conocimiento del delito y del delincuente, contados a partir de la fecha de comisión del delito.

De lo anterior se advierte que en tratándose de delitos que se persiguen a petición de parte agraviada, existen dos hipótesis para que opere la prescripción, la primera, cuyo cómputo inicia a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente, y que contará hasta tres años.

La segunda hipótesis señala que el término de la prescripción de la acción penal empezará a contar, a partir del día en que se cometió el delito; a este respecto la doctrina ha señalado que este momento se realiza cuando se realizan los hechos descritos en la norma jurídica; técnicamente no es correcto hablar de la consumación del delito, sino en todo caso a partir de la lesión del bien jurídico.

Para determinar en que momento opera la prescripción de la acción penal de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, es necesario analizar por separado las características particulares de consumación de cada uno de los tipos penales previstos en la citada legislación.

B. Delitos Perseguidos por Denuncia

El Código Fiscal de la Federación al no establecer ninguna disposición expresa para la prescripción de la acción penal de los delitos que no se encuentran en el

⁵⁸ Cfr. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Enero de 2004.

artículo 92 fracción I, es decir, para los tipos penales previstos en los artículos 96, 113 y 114-A; se tiene que aplicar para estos las reglas generales de prescripción previstas en el Código Penal Federal; lo anterior se infiere de la interpretación literal del artículo 100 que señala:

“...En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”.

De lo anterior resulta que aquellos delitos establecidos en el Código Tributario Federal, que se persiguen de oficio, al prescribir conforme a las reglas generales establecidas por el Código Penal Federal, el término para que opere la prescripción se encuentra sujeto a interrupción y suspensión, situación que no se presenta en los delitos fiscales perseguibles por querrela.

Estos delitos se sujetan a la regla general de que el tiempo para que opere la prescripción de la acción penal, empieza a correr a partir de la fecha de la realización de los hechos presuntamente delictivos.

6. PROPUESTA LEGAL

Para llegar a una conclusión acertada respecto del tema de la interrupción y suspensión de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, es conveniente hacer un análisis acerca de la génesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación.

En el Código Fiscal de la Federación el tema de la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales, no se regula sino hasta el año de 1977, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el día 30 de diciembre del mismo año, de la Ley que reforma, modifica y adiciona diversas disposiciones fiscales, misma que

entro en vigor el uno de enero de 1978; adicionándose el artículo 43-BIS, el cual estipulaba lo siguiente:

"La acción penal que nazca de delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prescribirá en tres años, contados desde el día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito."

En la exposición de motivos se señala que con éste artículo se pretende establecer una regla especial para la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, con objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en materia fiscal, haciendo referencia a las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones e imponer sanciones.

Ahora bien el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de la época establecía que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones e imponer sanciones, no se encontraban sujetas a suspensión ni interrupción.

De lo anterior se puede inferir que el espíritu del artículo 43-BIS del Código Fiscal de las Federación, (antecedente del actual artículo 100 del mismo Código) era el de no sujetar el término de la prescripción de la acción penal para los delitos fiscales perseguibles por querrela, a interrupción, ni suspensión.

El 31 de diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Código Fiscal de la Federación que rige actualmente; entrando en vigor el uno de octubre de 1982.

En dicho Código al artículo 43-BIS, se convirtió en el artículo 100 que estuvo vigente hasta enero de 2004; quedando de la siguiente manera:

“La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”.

De la transcripción del artículo anterior se observa que el único cambio sustancial fue el agregar la frase *“...En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”*, haciendo una clara referencia a los delitos fiscales que se persiguen de oficio, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio.

En el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Enero de 2004, se reforma el artículo 100 del código Fiscal de la Federación para quedar como sigue:

“La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”.

Ahora la frase *“...” En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”*, alude solamente a los delitos fiscales que se persiguen de oficio; siendo que estas líneas excluyen expresamente a los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, de las reglas contenidas en el Código Penal Federal, para la operatividad de la prescripción de la acción penal.

Para sustentar los antes dicho se harán las siguientes anotaciones:

Los delitos fiscales se consideran delitos especiales, en virtud del artículo 6 del Código Penal Federal, que establece lo siguiente:

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

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”.

Atendiendo a éste principio doctrinario, de que la ley especial prevalece sobre la general, la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales que se persiguen por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, estará sujeta a lo estipulado únicamente en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación.

A continuación se citarán las siguientes tesis aisladas dictadas por el Poder Judicial Federal, referentes al tema.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito, en la tesis aislada III.2o.P., aparecida en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, abril de 2003, visible en la página 95, confirma lo antes dicho.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS DE QUERRELLA PREVISTOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE ATENDERSE AL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD DE LA NORMA PARA RESOLVER SOBRE LA MISMA. El artículo 6o. del Código Penal Federal establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. A ello se le conoce como el principio de especialidad de la norma, que estriba en que todos los requisitos del tipo general están inmersos en el especial, en el que figuran además otras condiciones calificativas en virtud de las cuales la ley especial tiene preferencia sobre la general en su aplicación. En el caso de la

prescripción de la acción penal en los delitos de querrela, ésta se encuentra regulada simultáneamente por los artículos 107 del Código Penal Federal y 100 del Código Fiscal de la Federación, puesto que ambos establecen que los delitos perseguibles por querrela son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y en otro plazo si se ignoraba aquél. Empero, la particularidad que viene a distinguir a los citados dispositivos legales, aparte de los plazos, es que el segundo se refiere a los delitos perseguibles por querrela en la materia fiscal, lo que, desde luego, lo hace más específico en relación con el primero y su aplicación es preferente cuando ha de resolverse sobre la prescripción de la acción penal respecto de este tipo de ilícitos, excluyendo desde luego a la norma general.

Amparo en revisión 143/2002. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Osiris Ramón Cedeño Muñoz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, marzo de 1991, página 195, tesis I.2o.P.219 P, de rubro: "PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, AL TÉRMINO DE LA, EN DELITOS QUE SE PERSIGUEN A PETICIÓN DE PARTE, PREVISTOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL Y PENAL".

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, en la tesis aislada I.2o.P.219 P, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, marzo de 1991, página 195, establece lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, TÉRMINO DE LA, EN DELITOS QUE SE PERSIGUEN A PETICIÓN DE PARTE, PREVISTOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL Y PENAL. Tratándose de los delitos previstos en los dispositivos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del Código Fiscal de la Federación, que en términos del numeral 92 se persiguen previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; para la prescripción de la acción penal, se debe atender a lo contemplado en el precepto 100 de la legislación en comento y no a las reglas que sobre el particular señala el artículo 107 del Código Penal Federal, porque el 6o. de este último cuerpo de leyes, atiende al principio doctrinario de que la ley especial prevalece sobre la general.

Amparo en revisión 558/90. Luis Hernández Alcocer. 28 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: J. Jesús Duarte Cano. Secretario: A. Enrique Escobar Angeles.
Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, marzo de 1991, página 195, tesis I.2o.P.219 P

El Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito, en la tesis aislada XVII.4o., visible en el Semanario Judicial de la Federación, página 6, Novena Época, estipula lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. LEGISLACIÓN APLICABLE TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELLA NECESARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Cuando se comete un delito no previsto en el Código Penal Federal, pero sí en una ley especial se aplicará ésta, observándose al mismo tiempo las disposiciones de dicho ordenamiento, pero cuando una materia se encuentre regulada por diversas disposiciones, la especial debe prevalecer sobre la general. No obsta a ello que la ley especial haga referencia expresa a la ley punitiva, pues debe entenderse que la aplicación de esta legislación como supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley y que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. De esa forma, en lo relativo a los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 100 de dicha normatividad consigna reglas específicas en relación con la prescripción de la acción penal que deberán ser aplicadas a los delitos fiscales que se persiguen por querrela necesaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y si bien expresamente establece la supletoriedad del Código Penal Federal, circunscribe dicha supletoriedad a los demás casos, es decir, para los delitos fiscales que no sean perseguibles por querrela necesaria de la mencionada dependencia federal. Lo asentado encuentra justificación en el texto del artículo 6o. del Código Penal Federal, que establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. En esas condiciones, ya que tanto el Código Fiscal de la Federación como el Código Penal Federal establecen reglas de prescripción de la acción penal, se deben precisar en el caso concreto las reglas para la prescripción de la acción penal aplicables a los delitos perseguibles por querrela, de aquellas que pueden serlo respecto de los delitos perseguibles de manera oficiosa. En esas condiciones, no obstante que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, como el artículo 107 del Código Penal Federal establecen que los delitos perseguibles por querrela son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y del delincuente, y en otro plazo si se ignoraban dichas circunstancias, la particularidad que diferencia a dichos dispositivos, aparte de los plazos, es que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a los delitos perseguibles por querrela en materia fiscal, circunstancia que lo toma más específico en relación con el artículo 107 del Código Penal Federal, que si bien hace mención a los delitos cuya persecución depende de la necesaria querrela, debe entenderse referido a aquellos cuya materia es distinta a la fiscal, por lo que resulta de preferente aplicación la legislación fiscal en lo relativo a las reglas sobre la prescripción de la acción penal respecto a ese tipo de delitos, excluyendo a la norma general. En esas condiciones, para efectos de analizar la operancia de la prescripción de la acción penal respecto de los

delitos fiscales, cuya persecución sea por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se debe acudir únicamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; la primera, de tres años contados a partir del día en que dicha secretaría de Estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito.

Amparo en revisión 168/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.

Amparo en revisión 180/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.

Amparo en revisión 270/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.

El Noveno Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, en la Tesis aislada I.9o.P., aparecida en el Semanario Judicial de la Federación, página 2, Novena Época, dice lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. DELITOS FISCALES QUE SE PERSIGUEN POR QUERRELA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En un Estado democrático de derecho, las modernas legislaciones penales establecen diversas figuras jurídicas que constituyen límites al ius puniendi; verbigracia, la muerte del delincuente, la amnistía, el perdón, la prescripción, entre otros. Ahora bien, para analizar la operancia de la prescripción de la acción punitiva en tratándose de delitos contra el fisco, cuya persecución sea por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se debe atender exclusivamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; la primera, de tres años contados a partir del día en que dicha secretaría de Estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. Lo anterior pone de manifiesto que el momento consumativo del hecho delictivo no implica inexorablemente el curso de la prescripción de la acción penal, en virtud de que el precepto legal en cita contempla una excepción a la regla, que la constituye el momento cognoscitivo de la autoridad acerca del delito y de su autor, en cuyo caso la prescripción de la acción punitiva será de tres años contados a partir de ese momento, lo que deberá tener lugar dentro del plazo perentorio de cinco años que señala la ley como límite para el ejercicio del ius puniendi del Estado.

Amparo en revisión 39/2002. 15 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Meza Fonseca. Secretario: Luis Fernando Lozano Soriano.

De lo anterior se concluye, que el principio de especialidad de la ley, consiste básicamente, en que cuando una misma materia se encuentre regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

Tanto la legislación Fiscal Federal, como el Código Penal Federal, regulan la prescripción de la acción penal, de los delitos perseguibles por querrela; por lo que atendiendo al principio de especialidad de la ley, antes mencionado, las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, con respecto a la prescripción de la acción penal de dichos delitos, prevalecerán sobre las señaladas en el Código Penal Federal.

Existen dos diferencias entre las legislaciones fiscales y penales federales, respecto de la regulación de la prescripción de la acción penal de los delitos perseguibles por querrela; la primera es que los plazos que se manejan en ambas legislaciones, son diferentes, ya que, mientras el Código Penal Federal señala que la acción penal, en éstos delitos, prescribirá en un año, cuando se tenga conocimiento del delito y del delincuente; y en tres años en caso contrario; el Código Fiscal de la Federación, establece un plazo de tres y cinco años respectivamente; la segunda diferencia, consiste en que la citada legislación hace referencia a delitos meramente de índole tributaria.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, en su parte final estipula que *...“En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”*; haciendo alusión a los delitos tributarios que se persiguen de oficio; limitando la operatividad de la prescripción de la acción penal, de los delitos que se persiguen perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, a lo dispuesto únicamente en el Código Tributario Federal.

De lo anterior se tiene que la única regla establecida en el Código Fiscal de la Federación, que prevalecerán sobre las señaladas en la legislación penal federal,

tratándose de delitos perseguibles por querrela; por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, será el plazo para opere la prescripción de la acción penal.

Lo cual resulta violatorio del principio de igualdad, al dar un tratamiento diferente a los delitos que se persiguen por querrela; por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, ya que en éstos casos, el término de prescripción no está sujeto a interrupción, ni suspensión; porque dicha situación no la contempla el Código Fiscal de la Federación y al ser una norma que aplica una sanción, es de aplicación estricta, de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia el término para que opere la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, no se encuentra sujeto a interrupción ni a suspensión; caso contrario, tratándose de los los delitos fiscales que se persiguen de oficio, ya que en estos casos, el término para que opere la prescripción de la acción penal, si puede interrumpirse y suspenderse, atendiendo a las reglas establecidas en el Código Penal Federal.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, debiera reformarse, para que la prescripción de la acción penal, en todos los delitos en él contemplados, estuviese reglamentada de manera equitativa, es decir, no es concebible que mientras la prescripción de la acción penal en los delitos que se persiguen de oficio, si se encuentre sujeta a interrupción y suspensión, no suceda lo mismo tratándose de los demás delitos.

Por lo anterior se propone la siguiente reforma al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 100. *“La acción penal que nazca de los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de*

Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito; aplicando tanto para los delitos que requieren de alguno de los requisitos de procedibilidad, antes mencionados, como para los delitos perseguibles de oficio, las reglas establecidas en el Código Penal en materia federal. “

Se considera que la anterior propuesta es la mejor opción, para que la prescripción de la pretensión punitiva en todos los delitos tributarios, se encuentre sujeta a interrupción y suspensión, siendo que a continuación, se expresarán las razones que sustentan lo antes dicho.

En primer lugar se elimina la frase ...*“En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal”*, con lo que se deja de excluir la operatividad de la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio, de las reglas establecidas en el Código Penal Federal.

En segundo lugar se remite expresamente al Código Penal Federal para que se apliquen las reglas generales de la prescripción de la acción penal, establecidas en la citada legislación, a todos los delitos de orden tributario.

Por lo que el tiempo para que opere la prescripción de la acción penal, en los mencionados delitos, con esta propuesta, se encuentra sujeto a interrupción y suspensión, observando lo establecido en la legislación penal en materia federal.

Por las razones antes expuestas, es que se considera que la propuesta antes expresada, es la mejor forma, de regular la interrupción y suspensión, del término para que opere la prescripción de la acción penal, tratándose de los delitos establecidos en la legislación tributaria federal.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Derecho Fiscal, esta compuesto por un conjunto de disposiciones jurídicas, en virtud de las cuales, se pretende recaudar, de manera eficiente las contribuciones necesarias para sufragar el Gasto Público, en beneficio de la colectividad; y por esto el Estado busca garantizar que efectivamente se cumplan las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

SEGUNDA. Para cumplir con tal fin el Estado se encuentra investido de un poder constitucional, denominado en la doctrina como Potestad Tributaria, misma que debe ser ejercida conforme a ciertos principios rectores, plasmados en la Constitución Política Federal, los cuales son, el principio de legalidad, irretroactividad de la ley, equidad y proporcionalidad, destino de las contribuciones a cubrir el gasto público.

TERCERA. La única forma en que una persona adquiere obligaciones de carácter tributario ante el Estado, se presenta cuando los actos que realiza dicha persona encuadran con la hipótesis normativa establecida en la ley, generando un vínculo jurídico entre estos, llamado relación jurídico-tributaria.

CUARTA. De la relación jurídica tributaria nace la obligación tributaria sustantiva, es decir, surge el deber de aportar una cantidad de dinero o en especie, para cubrir el gasto público, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por parte de aquellos particulares cuyos actos coincidan con el hecho imponible de una contribución.

QUINTA. Una vez que la obligación tributaria ha nacido procede su determinación; posteriormente su liquidación, surgiendo así lo que se denomina Crédito fiscal, mismo que una vez establecido deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

SEXTA. Si dicho crédito fiscal no es cubierto o garantizado en los términos establecidos en la legislación, se vuelve un crédito exigible, por lo tanto el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución, ordene requerir el entero o en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada, esto es, se origina al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

SÉPTIMA. El fundamento legal para que el Estado haga cumplir coactivamente las disposiciones jurídicas administrativas –como es el caso de las normas tributarias– se encuentra, en lo que en la doctrina se ha designado como Potestad Sancionadora del Estado, la cual esta sujeta a los preceptos constitucionales que aluden a ésta.

OCTAVA. En caso de incumplimiento de una obligación tributaria, la conducta del contribuyente puede encuadrar en alguna de las infracciones establecidas en la ley; por lo que con base en la Potestad Sancionadora del Estado, éste puede imponer sanciones, como consecuencia inmediata, de la inobservancia a las disposiciones tributarias.

NOVENA. En el Código Fiscal de la Federación, no solamente se hace referencia a infracciones de carácter plenamente tributario, sino que también se establecen hipótesis normativas que de actualizarse por el contribuyente, traerían como consecuencia la realización de un ilícito de carácter penal; tales conductas se encuentran tipificadas en los artículos 102 al 115 del citado Código.

DÉCIMA. Las personas morales pueden incurrir en irregularidades fiscales, y atendiendo a su gravedad, las mismas pueden devenir en infracciones de carácter administrativo o delitos, en el primer supuesto se sancionará a la persona moral como tal, empero, en el segundo son los representantes legales de las sociedades mercantiles quienes deben responder por su comisión.

DÉCIMA PRIMERA. Tratándose de los menores de edad y los incapaces, ejercen su derecho y cumplen con sus obligaciones tributarias a través de sus representantes legales, que pueden ser aquellas personas que ejerzan la patria potestad o la tutela, siendo que son los menores o incapaces los que tienen la calidad de sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, y en caso de contravenir alguna disposición fiscal, que pueda traer como consecuencia la comisión de un delito, o de una infracción, la sanción correspondiente es aplicable al representante legal, con independencia de que la suerte principal del impuesto debe ser enterada con cargo al patrimonio del sujeto pasivo directo, que en este caso es el menor de edad o incapaz.

DÉCIMA SEGUNDA. Para determinar la comisión de los tipos legales penales previstos en el Código Fiscal de la Federación, es necesario que exista una obligación tributaria, misma que no fue cumplida en tiempo y forma.

DÉCIMA TERCERA. Algunos delitos requieren de ciertos requisitos de procedibilidad, establecidos en la ley, para que el Ministerio Público pueda ejercitar la acción penal; dichos requisitos son, la querrela, la denuncia y las declaratorias establecidas en las fracciones II y III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación; mismas que debe presentar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, según lo estipulado en la fracción XXVI del artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DÉCIMA CUARTA. En los delitos fiscales, si bien es cierto que se lesiona el patrimonio de fisco, este no debe entenderse como patrimonio particular de los órganos del Estado, puesto que el erario público, es precisamente patrimonio de la sociedad. Por lo que no parece del todo acertado que el Estado, a través de uno de sus órganos, pueda presentar a capricho, la querrela o alguna de las declaratorias antes señaladas, puesto que al cometerse algún delito fiscal se

afecta el interés de la sociedad, no debería obstaculizarse, el ejercicio de la acción penal, tratándose delitos de carácter tributario.

DÉCIMA QUINTA. En los delitos fiscales prevalecerá el principio de especialidad de la norma, que consiste en que todos los requisitos del tipo general se encuentran estipulados en la legislación especial, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación, en el que figuran además otras condiciones calificativas en virtud de las cuales la ley especial tiene preferencia sobre la general, lo anterior en atención al artículo 6 del Código Penal Federal.

DÉCIMA SEXTA. Luego entonces a los delitos fiscales les serán aplicables, en primer lugar aquellas disposiciones particulares reguladas en el Código Fiscal de la Federación, y en lo que éste no establezca, se someterán a las normas de la parte general del Código Penal Federal, en virtud de el citado Código Fiscal es el ordenamiento especial que debe prevalecer sobre el general.

DÉCIMA SÉPTIMA. En razón de lo anterior, en materia fiscal la prescripción de la acción penal en los delitos que requieren de querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra sujeta únicamente a lo establecido en el artículo 100 del Código Fiscal Federal, en consecuencia no está sujeta a interrupción, ni a suspensión, por lo que efectivamente, aquí los términos de la prescripción son continuos. Mientras que la prescripción de la acción penal, en los delitos que se persiguen de oficio, si se encuentra regulada por las disposiciones establecidas en el Código Penal Federal.

DÉCIMA OCTAVA. Lo anterior resulta violatorio del principio de igualdad, al dar un tratamiento diferente a los delitos que se persiguen por querrela; ya que en éste caso el término de prescripción no está sujeto a interrupción, ni suspensión; porque dicha situación no la contempla el Código Fiscal de la Federación y al ser una norma que aplica una sanción, es de aplicación estricta de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA NOVENA. De las hipótesis establecidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se pone de manifiesto que el momento consumativo del hecho delictivo no implica inexorablemente el curso de la prescripción de la acción penal. El precepto legal en cita contempla una excepción a la regla, que la constituye el momento cognoscitivo de la autoridad acerca del delito y de su autor, en cuyo caso la prescripción de la acción punitiva será de tres años contados a partir de ese momento.

VIGÉSIMA. La acción penal se funda en el derecho que tiene el Estado de castigar a quienes han cometido un delito, a este derecho se le conoce como pretensión punitiva. De lo anterior se tiene que la pretensión punitiva es la expresión subjetiva de la norma penal, es el derecho subjetivo a la aplicación de la sanción cuando se ha verificado la violación del precepto y como tal pertenece al derecho penal material.

VIGÉSIMA PRIMERA. La acción penal es una actividad procesal que no lleva más fin que llegar a establecer si el derecho punitivo nació para el Estado en un caso concreto que se plantea. De este modo la pretensión punitiva pertenece en forma exclusiva al Estado, y ésta surge en el momento de la comisión de un delito, en la cual el Estado tiende a castigar o imponer las penas. En cambio la acción penal tendrá como titular al Ministerio Público.

VIGÉSIMA SEGUNDA. De lo anterior se tiene que la acción penal no prescribe; lo que prescribe es la, pretensión punitiva deducida en particular en el caso concreto. La prescripción de las pretensiones es la extinción de una exigencia de punición a consecuencia de no haberse investigado y probado los elementos del tipo correspondiente, la probable responsabilidad del inculcado o, ambas figuras, de manera continuada durante algún tiempo en la averiguación previa o por no haberse consignado oportunamente ante el juez.

VIGÉSIMA TERCERA. La prescripción implica la cesación de la potestad punitiva del Estado, al transcurrir un periodo de tiempo determinado, en virtud de que el propio Estado abdica de su potestad punitiva, por razón de que el tiempo anula el interés represivo, apaga la alarma social y dificulta la adquisición de pruebas respecto a la realización del evento delictivo, concluyéndose así que resulta inconveniente su ejercicio.

VIGÉSIMA CUARTA. Finalmente la reforma hecha al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, el pasado 05 de Enero de 2004, no fue afortunada, ya que con la intención de asimilar dicho numeral, al artículo 107 del Código Penal Federal, agregando los delitos perseguibles por declaratoria y por declaratoria de perjuicio a las reglas de prescripción de la acción penal para los delitos perseguibles por querrela, al mismo tiempo estableció que la prescripción de la acción penal de los delitos que necesitaban tales requisitos de procedibilidad, tampoco se encontrara sujeta a interrupción, ni suspensión.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO**, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General. Porrúa, México, 1996.
- ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, et. al. Temas Fiscales. Themis, México, 1982.
- Derecho Fiscal. 13ª ed. Themis, México, 1998.
- BARRAGÁN SALVATIERRA**, Carlos. Derecho Procesal Penal. Mc Graw Hill, México, 1999.
- BOETA VEGA**, Alejandro. Derecho Fiscal. Primer Curso. 2ª ed. Ecasa, México, 1997.
- BORJA SORIANO**, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. 14ª ed. Porrúa, México, 1995.
- BRAVO GONZÁLEZ**, Agustín y **BIALOSTOSKY**, Sara. Compendio de Derecho Romano. 7ª ed. Editorial Pax, México, 1975.
- CASTELLANOS TENA**, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa, México, 1995.
- CASTILLO SOBERANES**, Miguel Ángel. El Monopolio del ejercicio de la Acción Penal del Ministerio Público en México. UNAM, México, 1992.
- CUEVA**, Arturo de la. Derecho Fiscal. Porrúa, México, 1999.
- DE LA GARZA**, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 17ª ed, Porrúa, México, 1992.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ**, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Mc Graw Hill, México, 1998.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ**, Miguel Ángel. Derecho Fiscal – Penal. Porrúa, México, 1994.
- Teoría de la infracción fiscal. Porrúa, México, 1982.
- GONZÁLEZ MACIAS**, María Dolores. Infracciones y Sanciones Fiscales. INDETEC, México, 1997.
- GONZÁLEZ RODRÍGUEZ**, Alfonso. La Justicia Tributaria en México. JUS, México, 1992.

- GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS**, Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieto Editores, México, 1995.
- GUTIERREZ y GONZALEZ**, Ernesto. Derecho de la Obligaciones. 14ª ed. Corregida y actualizada. Porrúa, México, 2002. p. 877.
- HERNÁNDEZ ACERO**, José. Apuntes de Derecho Procesal Penal. Porrúa, México, 2000.
- HERNÁNDEZ PLIEGO**, Julio. Programa de Derecho Procesal Penal. 4ª ed. Porrúa, México, 1999.
- KELLEY HERNÁNDEZ**, Santiago. Teoría del Derecho Procesal. 3ª ed. Porrúa, México, 2001.
- LARA SAÉNZ**, Leoncio. Procesos de investigación Jurídica. 4ª ed, Porrúa, México, 1999.
- LOMELÍ CERESO**, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 3ª ed, Porrúa, México, 1998.
- LÓPEZ BETANCOURT**, Eduardo. Teoría del Delito. Porrúa, México, 2003.
- Derecho Procesal Penal. IURE Editores, México, 2002.
- MABARAK CERECEDO**, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Lazcano Garza Editores, México, 1993.
- Derecho Financiero Público. Mc Graw Hill,. México, 1996.
- MANCILLA OVANDO**, Jorge Alberto. Las Garantías Individuales y su Aplicación en el Proceso Penal. 9ª ed Porrúa, México, 2000.
- MARGADANT**, Guillermo Floris. El Derecho Privado Romano. 20ª ed. Corregida y aumentada. Editorial Esfinge, México, 1994.
- MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed. Porrúa, México, 1999.
- MONARQUE UREÑA**, Rodolfo. Lineamientos Elementales de la Teoría General del Delito. Porrúa, México, 2000.
- ORELLANA WIARCO**, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Porrúa, México, 2001.
- ORONOS SANTANA**, Carlos. Manual de Derecho Procesal Penal. Limusa, México, 1997.

- OSORIO Y NIETO**, Cesar Augusto. Delitos Federales. 4ª ed. Porrúa, México, 1998.
- OVALLE FAVELA**, José. Teoría General del Proceso. 5ª ed. Oxford University Press, México, 2001.
- PARDINAS**, Felipe. Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales. 19ª ed. Siglo Veintiuno Editores, México, 1979.
- PLASCENCIA VILLANUEVA**, Raúl. Teoría del Delito. UNAM, México, 2000.
- PONCE GOMEZ**, Francisco. Derecho Fiscal. 6ª ed. Editorial Banca y Comercio, México, 2001.
- QUINTANA**, Derecho Tributario Mexicano. Trillas, México, 1997
- RIVERA SILVA**, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Porrúa, México, 1984.
- RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Harla, México, 1998.
- ROJINA VILLEGAS**, Rafael. Compendio de Derecho Civil. T. III. Teoría General de las Obligaciones. 19ª ed. Porrúa, México, 1994.
- SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª ed. Porrúa, México, 2001.
- SÁNCHEZ LEÓN**, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 8va ed. Cárdenas, México, 1991.
- TORRES LÓPEZ**, Mario Alberto. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Porrúa, México, 2000.
- URBINA NANDAYAPA**, Arturo. Los Delitos Fiscales en México. T.1 Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales. SICCO, México, 1997.
- Los Delitos Fiscales en México. T.2 Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano. SICCO, México, 1997.
- Los Delitos Fiscales en México. T.3 Proceso Penal Tributario. SICCO, México, 1997.
- VELA TREVIÑO**, Sergio. La Prescripción en Materia Penal. 2ª ed. (6ª reimpresión) Trillas, México, 2002
- WITKER**, Jorge. Compilador. Antología de estudios sobre la investigación jurídica. UNAM, México, 1978.

HEMEROGRAFÍA

CESTAU, Saúl, De la prescripción. Revista de la Asociación de Escribanos del Uruguay. Números 1 a 6, Enero - Junio 1985, Montevideo, Uruguay.

LOMELÍ CEREZO, Margarita. Prescripción y Caducidad. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Época, Año VI, Agosto 1993, México.

LOZANO GRACIA, Emma Gisela. Prescripción. Revista Lex. Números 97-98, Julio -Agosto 1996, México.

VALENZUELA LOZANO, Roberto y PADILLA HERNÁNDEZ, José. Prescripción y Caducidad. Nuevo Consultorio Fiscal, Número 323. Año 2001, México.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Civil Federal
- Código Federal de Procedimientos Penales
- Código Fiscal de la Federación
- Código Penal Federal
- Ley General de Sociedades Mercantiles
- Ley de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales 2002, 2003, 2004.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria