



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 109
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
CELIA GALICIA ESPARZA

ASESOR: LIC. MARCELO ROSALES BETANCOURT



NOVIEMBRE 2004



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.

A DIOS:

Por todas sus bendiciones, y por darme el coraje para seguir adelante.

A MI PADRE:

Por el ejemplo de vida y por tu voluntad de seguir adelante siempre con coraje.

Por tu amor, apoyo, comprensión y guía en mi camino; por estar conmigo en los momentos más importantes en mi vida.

Gracias por todo, te admiro y te quiero.

A MI MADRE:

Por tu amor, cuidados, comprensión y en especial por la gran capacidad para dar cariño a los demás.

Por tu sabiduría para enfrentar la vida y por tu guía en mi camino.

Gracias por la hermosa familia que formaste.

Te admiro y te quiero.

A MIS HERMANOS:

RAMIRO:

Por tu gran sentido del humor, compañía, apoyo y cariño, y en especial por ser parte de una familia tan maravillosa.

Gracias por estar cerca de mí, te quiero.

LIZBET:

Por tu complicidad, compañía, apoyo, dedicación y por tanto amor recibido.

Gracias por llenar un espacio tan importante en mi vida, y por llevar tu camino junto al mío.

Te admiro y te quiero.

ANGEL:

La pequeña; por tu sensibilidad, cariño, compañía y por tus ganas de hacer algo grande en tu vida.

Gracias por compartir tantas cosas importantes en común.

Te quiero por ser tan especial.

A MIS SOBRINOS:

Tania, Andrea, Uri y Julieta:

Por traer alegría y felicidad a mi vida, los quiero a todos.

A CÉSAR Y FRINÉ:

Por amar a mis hermanos y por compartir cosas especiales para mí.

Los quiero.

A RENÉ:

Por tu amor, comprensión, apoyo, tolerancia y motivación para seguir adelante.

Por todos los momentos juntos y por compartir un importante proyecto de vida.

Gracias por todo, Te amo.

A MIS AMIGOS:

Anel, Aida, Eva, Yumiko y Carmen; con quienes aprendí el valor de la amistad.

Por su alegría, compañía y sobre todo por su complicidad.

Angélica, Armando Galarza, Gustavo, Enrique, Carlos, Roberto; por su amistad incondicional.

Gracias por todo lo compartido, los quiero.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS DE CAMEINTRAM:

Por su amistad, cariño y apoyo en mi desempeño profesional, y en especial a Ady, Armando, Carime, Ere y Sandy por su interés en este trabajo.

Gracias por los momentos vividos.

A MI QUERIDA UNIVERSIDAD:

Por el gran orgullo y privilegio de pertenecer a sus aulas, en donde aprendí mi profesión, crecí como ser humano y formé una parte importante de mi personalidad.

A MIS MAESTROS:

Por su granito de arena en mi proyecto de vida, y en especial por su vocación, dedicación y tiempo para nuestra Universidad.

Gracias a todos.

Y EN ESPECIAL:

A la memoria de mi abuelita Guadalupe, por su gran sabiduría para vivir.

A mi abuelita Celia, por su coraje para seguir adelante.

A todos mis familiares, y a todos los que me han brindado su cariño, y que han contribuido en mi crecimiento personal.

Gracias.

INDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I EL ESTADO	
1.1. Concepto, Elementos y Fines del Estado	9
1.2.- La Actividad Financiera	23
1.3.- La Potestad Tributaria	27
CAPÍTULO II LA SEGURIDAD JURÍDICA	
2.1.- Concepto de Seguridad Jurídica	32
2.2.- Como Principio General del Derecho	34
2.3.- Como Garantía Individual	35
2.4.- Como límite a la Potestad Tributaria del Estado	37
CAPÍTULO III DEFRAUDACIÓN FISCAL	
3.1.- Delitos Fiscales	39
3.2.- Concepto	41
3.3.- Consecuencias	43
3.4.- Regulación en nuestro Derecho Positivo	46
CAPÍTULO IV DELITOS NO NOMINADOS SANCIONADOS CON LAS MISMAS PENAS QUE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL	
4.1.- Consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes en la declaraciones que se presenten para efectos fiscales	60
4.2.- Omitir enterar a las autoridades fiscales cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado	61
4.3.- Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal	62

4.4.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal	63
4.5.- Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente	66
4.6.- Declarar en el pedimento como valor de mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso	66
4.7.- Declarar inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evade la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera	68
 CAPÍTULO V LA ANALOGÍA	
5.1.-Concepto	70
5.2.- Regulación Constitucional	74
5.3.- En el derecho Civil	76
5.4.- En el Derecho Penal	77
5.5.- En el Derecho Fiscal	79
5.6.- Planteamiento del Problema	81
5.7.- Propuesta de Solución	84
 Conclusiones	89
Bibliografía	97
Diccionarios	100
Legislación	101
Páginas Electrónicas	102
Revistas	103

INTRODUCCIÓN

Al contar con un orden jurídico establecido, teniendo como base la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual emanan las leyes que deben aplicarse y observarse para el cumplimiento de su fin esencial que es el bien común, el Estado se encuentra facultado de un poder sancionador para el caso de la comisión de delitos que se cometan contraviniendo lo establecido por dichas leyes; delitos que deberán encontrarse debidamente tipificados en una ley.

El delito de Defraudación Fiscal se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que establece que cometerá el delito de Defraudación Fiscal, quien con engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien que obtenga un beneficio con perjuicio del Fisco Federal.

Ahora bien, el Estado estará facultado para sancionar dicha conducta, toda vez que al realizarla, el contribuyente causa un perjuicio al Estado al llevar a cabo su actividad financiera, debido a que los recursos obtenidos de las contribuciones son destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, viéndose afectado al dejar de percibir las mismas.

Asimismo, el citado ordenamiento en su artículo 109 establece que se sancionarán con las mismas penas que la Defraudación Fiscal los delitos no nominativos como son: omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del término establecido por la ley, cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, así como otros más.

Lo anterior resulta inconstitucional, en virtud de que se viola la garantía de seguridad jurídica, consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 14, tercer párrafo, el cual prohíbe en forma expresa, que tratándose de juicios del orden criminal, se imponga por analogía y aún por mayoría de razón, alguna pena que no esté decretada por una ley exactamente aplicable a la conducta de que se trata, debido a que al aplicarse las mismas penas de la Defraudación Fiscal, a los delitos no nominados descritos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, por analogía, se causan daños tanto morales como económicos al contribuyente que se coloca en esos supuestos, así como a la economía nacional, lo que repercute en la sociedad.

En ese orden de ideas, el objetivo de nuestro trabajo es demostrar la inconstitucionalidad del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, al violarse la garantía de seguridad jurídica, al aplicar las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal a los delitos no nominados contenidos en dicho precepto.

Iniciaremos haciendo un análisis de la Potestad Tributaria con que cuenta el Estado, para imponer tributos a los gobernados, allegándose de recursos mediante diversos métodos para lograr el bien común; por lo que analizaremos el concepto de Estado, sus fines y su actividad financiera.

En el segundo capítulo, se analizará la seguridad jurídica como límite a la Potestad Tributaria del Estado, garantizando protección al gobernado, partiendo de su concepto, como garantía individual y como Principio General del Derecho.

Asimismo, dentro del tercer capítulo nos ocuparemos de la figura de la Defraudación Fiscal, al establecer un concepto, se analizarán sus consecuencias, y realizaremos un estudio de su regulación en nuestro Derecho Positivo.

Siguiendo en el capítulo cuarto, analizaremos los delitos no nominados, contenidos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

En el capítulo quinto de nuestro trabajo, estableceremos la importancia constitucional de la analogía, además de hacer un comparativo de la misma en materia civil, penal y fiscal, partiendo de un concepto general estableceremos las diferencias de aplicación en una y otra materia.

Finalmente haremos referencia a la importancia que tiene en la actualidad la aplicación por analogía de las mismas penas de la Defraudación Fiscal, a los delitos no nominados previstos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, al hacer el planteamiento del problema, se propondrá una posible solución al mismo.

CAPÍTULO I

“EL ESTADO”

1.1. CONCEPTOS, ELEMENTOS Y FINES DEL ESTADO

Según algunos autores, la palabra Estado deriva de la voz latina “stato”, “stare” o “status” que significa situación de permanencia, orden permanente o que no cambia.

El concepto de Estado ha ido evolucionando a través de diversas épocas y autores, hasta llegar a la concepción moderna que del mismo se tiene.

Al principio de la humanidad surgen diversas agrupaciones con cierta organización y reglas de orden, así como con determinadas actividades y fines.

Posteriormente en el siglo XV, en Europa comienzan a aparecer las características del Estado moderno, como consecuencia de la concentración de un poder central único frente a los demás, motivo por el cual se origina una lucha social en contra del mismo para conseguir la libertad e igualdad social de todos los individuos.

En el siglo XVI, el Estado cuenta ya con ciertos rasgos del Estado moderno y son muchos los autores que se dedican a su estudio.

Así tenemos que para Jean Bodino, la soberanía era el poder supremo, el más grande y, por lo tanto, para referirse al Estado lo hace como una clase social.

Para Tomás Hobbes, el Estado era un monstruo de poder devastador y supremo, un fenómeno de poder público depositado en un grupo social.

Estos autores, conciben al Estado desde un punto de vista social y no jurídico, toda vez que lo identifican con un grupo social dotado de poder, atendiendo únicamente a las relaciones que se dan entre éste y otros grupos sociales que deben obedecer y someterse a sus decisiones e imposiciones, sin conceder derecho alguno a los mismos.

Con la consolidación del Estado moderno en el siglo XX, cambia la concepción del Estado; ya que no se concibe desde un punto de vista social sino jurídico. Como Georg Jellinek que concibe al Estado como: ***“La corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio”.***¹

¹ Jellinek, Georg, "La Teoría General del Estado", México, Editorial Oxford, 1999, pág. 107.

Para el maestro, Francisco Porrúa Pérez, ***“El Estado es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes.”***²

Al respecto, el Doctor Acosta Romero afirma que: ***“El Estado es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo el régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas.”***³

El Maestro García Maynez, considera al Estado como: ***“La organización jurídica de una sociedad, bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.”***⁴

Para estos tratadistas, la concepción del Estado debe ser desde un punto de vista jurídico, atendiendo a que cuenta con una personalidad jurídica propia, diferente a la de los grupos sociales o individuos que lo forman, además de estar integrado con diversos órganos de gobierno para la realización de sus fines.

² Porrúa Pérez, Francisco, *“Teoría del Estado”*, México, Editorial Porrúa, 1992, 25ª Edición, pág. 198.

³ Acosta Romero, Miguel, *“Compendio de Derecho Administrativo, Parte General”*, México, Editorial Porrúa, 2001, 3ª Edición pág. 48.

⁴ García Maynez Eduardo, *“Introducción al Estudio del Derecho”*, México, Editorial Porrúa, 2003, 55ª Edición, pág. 98.

Por nuestra parte, coincidimos con el Doctor Acosta Romero, en considerar que el Estado, además de contar con una realidad social, también se identifica con una realidad jurídica, manifestada en sus relaciones como sujeto capaz de contraer derechos y obligaciones con características específicas.

Una vez establecido un concepto de Estado, estudiaremos los elementos que lo conforman:

ELEMENTOS DEL ESTADO

El Estado moderno se integra de los siguientes elementos:

a) TERRITORIO

El territorio del Estado para Hans Kelsen, “*Es el espacio al cual se limita la vigencia del orden jurídico de los Estados.*”⁵

Georg Jellinek, lo considera como: “*El espacio en que el poder del Estado puede desenvolver su actividad específica.*”⁶

⁵ Kelsen, Hans, “*Compendio de Teoría General del Estado*”, México, Editorial Colofón, 2000, 2ª Edición, pág. 151.

⁶ Jellinek, George, Op. Cit., pág. 234.

Para el Doctor Acosta Romero, no es otra cosa más que: ***“La realidad físico – geográfica sobre la cual el Estado ejerce su soberanía, y aplica su orden jurídico interno.”***⁷

Tomando como base las definiciones anteriores, debemos entender al territorio como elemento necesario para la existencia de todo Estado, toda vez que éste es el lugar en el que el Estado realiza sus actividades y los fines que le son propios, mediante la aplicación de su orden jurídico interno. Lugar en el que cobran vida las relaciones humanas, siendo un instrumento necesario del que se vale el Estado, sin llegar a formar parte de su esencia que está constituida por la sociedad humana que lo forma.

De acuerdo con lo establecido por el Doctor Acosta Romero, el territorio es un elemento físico – geográfico, es decir, un elemento material perfectamente delimitado sobre el cual el Estado tiene un derecho real. Asimismo, es el espacio en donde ejercerá y desplegará su poder sobre todos los grupos humanos que se asientan en el mismo, tanto ciudadanos propios como extranjeros aplicando su orden jurídico interno.

⁷ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 50.

La extensión del territorio del Estado no es decisiva para su existencia y organización, lo importante es que exista ese territorio, es decir, ese espacio que le sea propio y en el cual pueda desarrollar sus actividades y fines, así como el lugar en donde ejercitar su poder de dominio sobre sus habitantes.

El territorio, además de comprender la superficie terrestre, también se encuentra formado por el subsuelo, la atmósfera y el mar territorial, así como la plataforma continental que se encuentra dentro del mismo.

Por lo tanto, el territorio es un elemento indispensable para la existencia de todo Estado, y por tal motivo, podemos afirmar que sin territorio no puede formarse un Estado, y si llegase a perder el mismo traería como consecuencia la disolución de éste.

De lo anterior, se desprende la importancia que tiene la existencia del territorio, pues al no existir un lugar donde hacer valer su poder el Estado, tampoco tendría el espacio que le es necesario para la realización de sus actividades y fines que le han sido encomendados. Por tal motivo no podemos concebir la existencia de un Estado sin territorio, como afirma Hans Kelsen.

b) POBLACIÓN

La población es un elemento constitutivo del Estado, es decir, es un elemento esencial para la existencia de todo Estado, sin el cual no podríamos concebir la existencia del mismo.

Para Hans Kelsen: ***“El pueblo del Estado son los individuos, solo en tanto en cuanto están sometidos al imperio de este; es decir, solo en tanto que su conducta forma el contenido del orden estatal-jurídico”.***⁸

Jellinek afirma que: ***“Los hombres que pertenecen a un Estado forman en su totalidad la población del mismo”.***⁹

A la población de un Estado debemos entenderla desde un punto de vista político y no únicamente como elemento humano, es decir, como una organización política; que es la que se constituye con la sociedad humana que estará sometida al poder del Estado.

⁸ Kelsen, Hans, Op. Cit., pág. 155.

⁹ Jellinek, Georg, Op. Cit., pág. 242.

Al hablar de sociedad humana, debemos entender todo individuo que permanece o se encuentra en un territorio, formando parte de un Estado y considerándosele como miembro del mismo, haciendo referencia a hombres, mujeres, nacionales y extranjeros sin importar número, raza o condición. Asimismo, dentro de la organización política de un Estado, todos los individuos se encuentran enlazados entre sí, interviniendo en dichas relaciones tanto autoridad como grupos sociales, formando una unidad.

Con motivo del surgimiento del Estado Moderno, cambia la posición del individuo por parte de éste; anteriormente el individuo era considerado frente al Estado como sujeto de deberes únicamente.

En la concepción del Estado Moderno, el individuo que forma parte de un Estado, es considerado como miembro del mismo, por lo tanto al ser parte de éste, es sujeto de derechos y obligaciones, al mismo tiempo que se encuentra sometido al poder del Estado; de igual forma es frente a éste, persona con capacidad de exigir jurídicamente determinada conducta al Estado del cual es miembro, conocida esta facultad como derecho público subjetivo, reconocido por el propio Estado.

Por lo tanto, podemos concluir que la población de un Estado como elemento constitutivo del mismo, está formada por todos los individuos que permanecen y se relacionan entre sí en un mismo territorio, sometidos al poder del Estado del que son miembros.

Por ser el elemento humano la esencia de todo Estado, podemos afirmar que no puede existir un Estado sin población, pues no tendría sobre quien ejercer su poder, así como relaciones humanas que regular, ni miembros que lo formen, resultando imposible su existencia.

c) PODER DEL ESTADO

Algunos autores se refieren a este poder como poder político, gobierno, poder del Estado; por nombrar los más significativos. Nosotros lo llamaremos de acuerdo con Jellinek, Poder del Estado, quien lo concibe como; ***“El poder de dominación, por virtud del cual puede ejercitar la coacción para que se cumplan sus mandatos”***.¹⁰

El Poder del Estado es creado por la misma sociedad, como resultado de la necesidad de regular las relaciones humanas que dentro del Estado surgen, así como para imponer obediencia a sus mandatos y cumplir con las actividades y fines propios del mismo.

¹⁰ Jellinek, Georg, Op. Cit., pág. 255.

Tomando en consideración lo anterior, debemos entender al Poder del Estado como una capacidad o facultad para dominar, controlar y obtener la obediencia de sus mandatos a los individuos que pertenecen al Estado, encauzando su actividad a direcciones determinadas, establecidas por dicho poder, toda vez que este es el poder superior dentro de esa organización.

En un Estado constituido formalmente y desenvuelto ampliamente, el Poder del Estado tiene un carácter de poder jurídico, debido a que sus actividades deben ser realizadas mediante reglas fijas y en forma permanente, siendo necesarias instituciones firmes para lograr su propia seguridad, teniendo como fundamento las relaciones jurídicas de los individuos que lo forman.

Autores como Hans Kelsen, Jellinek y el Doctor Acosta Romero consideran que dentro del concepto de Poder del Estado, se encuentra contenido el orden jurídico. Así el Doctor Acosta Romero considera que: ***"el mismo existe por la necesidad de que las relaciones intersubjetivas humanas, sean reguladas por normas que la propia sociedad acepta y crea, conforme a los procedimientos establecidos, e implica desde la existencia de la Constitución, hasta las normas de rango inferior."***¹¹

¹¹ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 51.

En el mismo sentido, para Hans Kelsen el orden jurídico que integra el Estado no se puede concebir sin la existencia del Poder del Estado, que es el que lo provee para alcanzar su efectividad, en virtud de que el Poder del Estado es creado por la sociedad, como una necesidad para regir sus relaciones.

Consideramos necesario, que al hablar de Poder del Estado, también se hable de orden jurídico, pues dichos conceptos no pueden entenderse aislados por tener una estrecha relación entre sí, ya que el orden jurídico es creado, aplicado y sancionado por un poder soberano; al cual debemos entender como el Poder del Estado, por considerársele el poder supremo dentro de la organización política que forma el Estado. Por lo tanto, sin la existencia de uno de ellos no tiene razón de ser el otro.

Por tal motivo, podemos concluir de acuerdo con los autores antes mencionados y con nuestro concepto del Estado, que no puede existir un orden jurídico sin la presencia del Poder del Estado, que es el que le da origen y al mismo tiempo procura su aplicación, regulando las relaciones humanas que surgen dentro del Estado y ejerciendo un poder de dominio y control sobre sus miembros.

El Poder del Estado es un elemento constitutivo del mismo, es decir, es indispensable para su existencia pues no podemos concebir a un Estado sin una autoridad facultada para regular las relaciones humanas que cobran vida dentro de su territorio, y que a su vez ejerza dominio y control sobre sus integrantes.

Si falta un medio de regulación y control dentro de una organización política tan compleja como es el Estado, ésta sería un caos y por tal motivo no cumpliría con los requisitos necesarios para poder constituirse como tal.

d) SOBERANÍA

Algunos autores reconocen la existencia de un cuarto elemento del Estado, que es la soberanía, entendida como el poder de autodeterminación que tiene el pueblo para elegir a sus gobernantes y su forma de gobierno, sin intervención de ningún otro Estado logrando así su independencia.

El Doctor Acosta Romero considera que la soberanía de un Estado es: ***“El poder superior que explica la independencia, la autodeterminación, el ejercicio del poder y el señalamiento de fines del Estado”***.¹²

Consideramos adecuada esta afirmación, toda vez, que un Estado sin soberanía no podría tener personalidad jurídica propia, ni independencia ante los demás Estados para tomar sus propias decisiones y ejercer su poder.

¹² Acosta Romero, Op. Cit. Pág. 51.

Es así, que en México, dicho principio se encuentra consagrado en la ley suprema que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 39 y 40, al establecer que todo poder dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste.

En atención a lo anterior, podemos concluir que un Estado sin soberanía no podría ser independiente ni autosuficiente para lograr su organización, forma de gobierno y el cumplimiento de sus fines, resultando vulnerable para los demás Estados.

El Estado como toda organización política debe tener actividades que desarrollar y al mismo tiempo fines específicos que perseguir.

Asimismo, como obra social humana debe atender a fines sociales y no particulares, sus actividades deberán ser realizadas teniendo como finalidad primordial el bienestar de todos los miembros del Estado, y no únicamente el de alguna clase social o grupo privilegiado.

La mayoría de los autores coinciden en que los fines del Estado van encaminados a satisfacer las necesidades colectivas; un bien para todos los que lo componen, para conseguir una evolución progresiva común. Por tanto podemos entender que la razón de existencia del Estado o el fin primordial del mismo es el bien común.

Para el Doctor Acosta Romero **“Los fines del Estado son mediatos y deben ser destinados a la persecución del beneficio general, el bien común, o el interés público”**.¹³

Por otra parte, Francisco Pérez Porrúa establece que: **“El fin específico que persigue en virtud de su actividad, es el bien público de los hombres que forman su población”**.¹⁴

Los fines del Estado serán aquellos que determinen las atribuciones y competencia material de los diversos órganos del Estado, los cuales son creados en función de dicha competencia.

El Estado tendrá tantas atribuciones como fines, por ser las atribuciones medios para el cumplimiento de dichos fines, y el número y extensión de estas variará al variar aquellos.

Tomando en consideración lo antes expuesto, podemos concluir que los destinatarios del bien común serán todos los habitantes miembros del Estado, es decir, todo individuo que se encuentre en el territorio en el cual se ha establecido, procurando el beneficio social y no de un solo hombre o grupo determinado.

¹³ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 58.

¹⁴ Porrúa Pérez, Francisco, Op. Cit., pág.283.

El bien común, razón última del Estado se ve reflejado y perfeccionado en el bien individual o particular de cada uno de los hombres que al formar una unidad integran al Estado. Este bien común deberá ser público y no particular, por estar destinado a beneficiar a todo el conjunto social que constituye un Estado y no únicamente a una parte del mismo.

1.2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Para el cumplimiento de sus fines, el Estado debe realizar diversas actividades, siendo necesario para el desarrollo de las mismas la procuración de recursos económicos indispensables que deberá obtener, manejar y aplicar para cubrir los gastos que exige la realización de dichas actividades.

La práctica de obtención, manejo o gestión y aplicación de los recursos del Estado recibe el nombre de actividad financiera del Estado, como condición indispensable para lograr el desarrollo de todas las demás actividades que el Estado moderno tiene a su cargo.

Esta actividad estará encaminada a la satisfacción de las necesidades generales, teniendo como fin primordial el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Para el fiscalista Joaquín B. Ortega, la actividad financiera del Estado es: ***“La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”***¹⁵

De acuerdo con el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, la actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos fundamentales.

a) OBTENCIÓN DE INGRESOS

El Estado se allega de recursos a través de diversos medios:

- Por la explotación de sus propios bienes, es decir por el manejo de sus empresas, industrias, rentas de sus inmuebles, venta de sus bienes.

- Por medio del ejercicio de su poder tributario al establecer las contribuciones que deberán aportar los particulares destinadas al gasto público.

- Por la contratación de empréstitos que le son otorgados mediante créditos internos y externos por sujetos tanto de Derecho Público como Privado o por emisión de bonos.

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, México, Editorial Porrúa, 2002. 24ª Edición, pág. 5

b) MANEJO O GESTIÓN DE LOS RECURSOS

Consiste en administrar, conservar y explotar sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, así como el manejo y conservación de los recursos obtenidos a cargo de diversos órganos de la Administración Pública, sujetos a disposiciones legales para regular su actuación.

c) APLICACIÓN

La aplicación de los recursos con los que cuenta el Estado se realiza al efectuar erogaciones por concepto de gasto público, prestación de servicios públicos, así como la realización de diversas actividades y gestiones que tiene que desarrollar el Estado.

El ingreso, conservación o manejo y gasto de los recursos públicos, son manifestaciones de la actividad financiera que está a cargo del Estado y de la cual se vale éste para satisfacer las necesidades que surgen dentro del mismo, y a la vez cumplir con sus fines.

La realización financiera está a cargo de los tres poderes y reviste una importancia primordial en el Estado moderno, la cual para administrar su patrimonio, así como determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas integradas, y se distingue de todas las demás actividades por no constituir un fin en sí misma, pues no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad general, sino que representa un instrumento de gran importancia, siendo su normal desenvolvimiento condición indispensable para el desarrollo de todas las demás actividades que debe realizar el Estado.

Dentro de la actividad financiera se encuentran inmersos diversos aspectos, como son: el político, el económico, el sociológico, y el jurídico que para nuestro estudio es el más importante por encontrarse la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de su actividad financiera administrativa sometidas al Derecho Positivo. Por lo tanto, debe adoptar una forma jurídica para cobrar eficacia y obligatoriedad, al actuar como ente de Derecho Público o por desempeñar funciones que son reguladas por el Derecho Privado.

El Derecho Financiero, es la disciplina que regula la actividad financiera del Estado, concebida por el Licenciado Sergio Francisco de la Garza como:

“El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares ya sean deudores o acreedores, del Estado.”¹⁶

Con base en la actividad financiera del Estado, el Derecho Financiero se ha dividido en tres grupos de normas jurídicas, las cuales guardan una estrecha relación con los tres momentos fundamentales de esa actividad; existiendo normas relativas a la obtención de recursos del Estado que conforman el Derecho Fiscal, y el Derecho Crediticio; las que regulan la administración, fomento y conservación de los ingresos obtenidos, que constituyen el Derecho Patrimonial del Estado y las que se refieren a la erogación de los recursos, que forman el Derecho Presupuestario.

1.3. LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para cumplir con las tareas encomendadas por la colectividad, el Estado necesita medios económicos, que obtiene principalmente a través de las contribuciones que impone a los individuos que lo forman.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. pág. 17

La potestad o poder tributario se refiere a la facultad propia y exclusiva del Estado para crear tributos. Facultad para imponer a los particulares que le trasladen alguna parte de su riqueza para cubrir el gasto público, dando cumplimiento a las atribuciones que le están encomendadas.

En este orden de ideas, la obligación tributaria encuentra su esencia en la voluntad y aspiraciones de la comunidad, de ahí que dependiendo del desarrollo económico de la población el Estado buscará la colaboración de sus habitantes para cubrir el gasto público.

Todos los Estados en todas las épocas han ejercido su potestad tributaria exigiendo a sus miembros que le aporten una parte de su riqueza, estas aportaciones han recibido el nombre de tributos o contribuciones utilizándose estos términos indistintamente como sinónimos. Se debe aclarar que los tributos e impuestos son palabras que denotan la idea de superioridad o soberanía del Estado, mientras que la palabra contribución, se ha concebido en diversas épocas y atendiendo al ideal de justicia, que los particulares voluntariamente hagan esas aportaciones cooperando para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

Para el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, el poder tributario: “ ***Es 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***”.¹⁷

El poder tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

Se dice que es abstracto, por materializarse el mandato del Estado en un sujeto, que deberá tener deberes y obligaciones, que se harán efectivas mediante la actividad determinada, a través de la actividad de la administración.

Es permanente porque con relación a la naturaleza del Estado trae aparejada la soberanía, en tanto subsista el Estado habrá un poder de gravar, pero no puede ser que el derecho de hacer efectivas las obligaciones surgidas por el ejercicio del poder tributario, se extinga por el transcurso del tiempo.

Irrenunciable, toda vez que el Estado no puede separarse de esta facultad o atributo, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, a la vez que los órganos que integran al Estado no tienen derecho de renuncia.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., pág. 207.

Por último, se entiende indelegable porque al igual que en la característica anterior, renunciar sería desprenderse de un derecho transfiriéndolo a un tercero de manera transitoria. No se puede delegar pero si conferir a un cuerpo administrativo la facultad de regular los detalles para la ejecución de esta facultad, resultando por lo tanto que el poder tributario no es limitado.

Los límites que reconoce el poder tributario, son únicamente aquellos inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado, en el Derecho Positivo, las únicas restricciones serán las que resulten de normas constitucionales.

El Estado tiene también la facultad de eximir de la carga tributaria, esto es que el mismo Estado tiene la facultad de gravar y tiene el poder para dispensar su pago.

La potestad tributaria es ejercida por el Estado al determinar los hechos o situaciones que al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren obligados a efectuar el pago de las contribuciones, por lo tanto el poder o potestad tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, por medio de la cual se allega de recursos y realiza gastos.

La obligación tributaria, se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; que establece “ **Son obligaciones de los mexicanos. IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**”¹⁸

Los impuestos son establecidos por el poder público, ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía; por lo tanto, la obligación de cubrirlos no constituye una obligación contractual, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado que emana del Poder Legislativo.

¹⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, 2004, 146ª. Edición, pág. 47.

CAPÍTULO II

“LA SEGURIDAD JURÍDICA”

2.1. CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Para el Doctor Ignacio Burgoa la Seguridad Jurídica es “ ***El contenido de varias garantías individuales consagradas por la ley fundamental, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos***”.¹⁹

También se puede entender a la seguridad jurídica como: “***la garantía que tiene el individuo en el orden jurídico establecido, de que sus derechos le son reconocidos y en su caso protegidos por el Estado***.”²⁰

Asimismo, la Seguridad Jurídica es la confianza que tiene en un Estado de Derecho, el ciudadano al ordenamiento jurídico, es decir al conjunto de leyes que garantizan la seguridad y el orden jurídico.

¹⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio, “*Las Garantías Individuales*” México, Editorial Porrúa, 2002, 35ª Edición, pág. 504.

²⁰ Editores Libros Técnicos, Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas, México, 1999, pág. 998.

Por lo anterior, debemos entender a la Seguridad Jurídica como la obligación que tiene el Estado de respetar todos los requisitos, condiciones, elementos y circunstancias que cuya observancia sea jurídicamente necesaria, para que un acto de autoridad produzca todos sus efectos legales válidamente, encontrando el gobernado una amplia protección a los diversos aspectos que integran su esfera de Derecho.

De igual forma, podemos concebir a la Seguridad Jurídica como el conjunto de condiciones que posibilitan la inviolabilidad del ser humano, ya que presupone la eliminación de toda arbitrariedad y violación en la realización y cumplimiento del Derecho por la definición de sanción eficaz de sus determinaciones, creando un ámbito de vida jurídica en la que el hombre puede desenvolver su existencia con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos, y por consiguiente, con verdadera libertad y responsabilidad. La Seguridad Jurídica, es así, el ambiente sin cuya existencia resulta imposible la manifestación y el cabal desarrollo del individuo, a fin de que ninguna persona, en ningún momento pueda ser apartada de su esfera de Derecho.

Sin seguridad no puede haber libertad, solamente la Seguridad Jurídica da la tranquilidad al gobernado, frente a un daño futuro, provenga éste de otros individuos o del Estado, teniendo así, cada uno de los habitantes de un Estado el goce efectivo y cabal de sus derechos.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la Seguridad Jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad, tendiente a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, éstos no procederán arbitrariamente ni a capricho, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley.

2.2. COMO PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO

Para algunos tratadistas, los Principios Generales del Derecho son los del Derecho Romano; algunos otros afirman que se trata de principios universalmente admitidos y reconocidos por la ciencia, y otros más los identifican con los del Derecho Justo o Natural.

Para nosotros los Principios Generales del Derecho son aquellas verdades universales admitidas por la generalidad, teniendo como fin una convivencia social armónica y coherente.

La Seguridad Jurídica como Principio General del Derecho debe inspirar leyes justas, las cuales no deben oponerse nunca a los preceptos contenidos en ellas, logrando un orden jurídico único y homogéneo capaz de aplicar una norma segura no ambigua, ni contradictoria para la relación de convivencia social.

El legislador no debe perder de vista dicho principio al emitir normas jurídicas y de igual forma el Ejecutivo debe recurrir al mismo, al aplicar fielmente los preceptos de la ley escrita

De igual manera, cuando el legislador guarde silencio o no exista ley aplicable y sean agotados todos aquellos recursos que brinda la interpretación, la justicia exige y el Derecho positivo permite que el legislador se inspire en los Principios Generales del Derecho para completar armónicamente la obra legislativa, sin que esto signifique una afectación a la Seguridad Jurídica, toda vez, que la armonía que debe existir en todo sistema de Derecho impide al interprete dictar una resolución contraria a los textos legales, mismos que en todo momento deben guardar relación con los Principios Generales del Derecho, otorgando confianza al gobernado en el orden jurídico que se aplicará a sus relaciones y conductas sociales.

2.3. COMO GARANTÍA INDIVIDUAL

Para el Doctor Ignacio Burgoa la garantía de Seguridad Jurídica ***“Es el conjunto de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos”***²¹

²¹ Burgoa Orihuela, Ignacio, Op.Cit., pág. 505.

Partiendo del concepto anterior, la permanencia y resguardo de esa garantía deriva del principio de que lo fundamental en toda sociedad es la persona, así como de la importancia y trascendencia de valores tales como la justicia, la libertad y el bien común.

El desempeño de cualquier actividad del gobernado de orden particular está permitida por la ley suprema, siempre y cuando su realización no afecte la esfera individual ajena o lesione el bien común de la sociedad de la que es parte.

En ese orden de ideas, la garantía de Seguridad Jurídica constituye la sustancia de diversos derechos subjetivos inherentes al gobernado, oponibles y exigibles al Estado, en virtud, de que se encuentra obligado a respetarlos al emitir un acto de autoridad destinado a afectar de alguna u otra manera la esfera jurídica de cualquier individuo, como miembro de la sociedad.

Para que un acto de autoridad sea jurídicamente válido deberá cumplir con todos y cada uno de los requisitos, elementos, condiciones y circunstancias jurídicamente necesarios para que este produzca válidamente la afectación al particular.

Para nosotros la garantía de Seguridad Jurídica, es la prerrogativa con la que cuenta el gobernado en un Estado de Derecho, que le garantiza que todo acto de autoridad emitido por el Estado a través de sus autoridades, destinado a causarle una afectación a cualquiera de los derechos que constituyen su esfera jurídica, deberá previamente obedecer a determinados principios, llenar ciertos requisitos, es decir debe estar sometido a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válido a la luz del Derecho, evitando causar un daño irreparable al individuo al cual fue destinado, mediante el respeto de sus derechos subjetivos.

2.4. COMO LÍMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

La potestad tributaria del Estado no es absoluta, sino que está sujeta a limitaciones establecidas en la norma suprema, las cuales tienen el carácter de garantías individuales o bien de derechos públicos subjetivos en su aspecto legislativo y ejecutivo, creando un Estado de Derecho.

El Estado al ejercer su potestad tributaria necesariamente afecta la esfera jurídica de los gobernados, a los cuales están destinados los tributos, teniendo como límite a la Seguridad Jurídica, ya que para que su existencia sea válida deberá cumplir con las condiciones, requisitos, circunstancias y elementos jurídicamente necesarios.

Por lo anterior, el poder legislativo al ejercer su poder tributario plasmándolo en una ley, deberá observar los derechos subjetivos de los gobernados a los que está dirigida, y al ser aplicada dicha ley por el poder ejecutivo deberá cubrir todos y cada uno de los requisitos jurídicamente indispensables para su validez, tomando en cuenta no vulnerar las garantías y los derechos de los particulares, los cuales se verán afectados inevitablemente en su patrimonio al aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas al Estado del que son parte.

Así la prohibición está dirigida no solo al poder legislativo para que no expida leyes que contravengan la garantía de Seguridad Jurídica, sino también al poder ejecutivo para que no las aplique.

En atención a lo anterior, podemos afirmar que el principio de Legalidad Tributaria da vida plena a la Seguridad Jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional a la acción de la Administración Tributaria, en virtud, de que éste principio protege al gobernado de abusos de la autoridad administrativa, al determinar la obligación de que todo tributo debe ser establecido por una Ley, la cual, a su vez, debe ser expedida conforme los procedimientos de formación de leyes establecidos en la Constitución.

CAPÍTULO III

"DEFRAUDACIÓN FISCAL"

3.1. DELITOS FISCALES

Para el jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez los delitos fiscales "***Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, existe dolo o mala fe, o sea, la intención deliberada de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por una autoridad judicial.***"²²

Es importante destacar, que para diferenciar entre infracción y delito fiscal, es necesario tomar en consideración la sanción que corresponde, en virtud, de que si nos encontramos frente a una sanción de tipo económico, se trata de una infracción; y si la sanción radica en la privación de la libertad, es decir, ésta es de carácter corporal, nos encontramos en presencia de un delito fiscal.

²² Fernández Martínez, Refugio de Jesús, "Derecho Fiscal" México, Editorial Mc Graw Hill, 2002, pág. 333.

Tratándose de materia Fiscal se pueden derivar de una misma conducta, tanto una infracción como un delito fiscal, como es el caso del Contrabando; en donde hay una infracción y un delito, por lo que la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la autoridad Fiscal, y la sanción correspondiente al delito será impuesta por la autoridad Judicial, en virtud de que a los delitos en materia fiscal, le son aplicables los principios generales del Derecho Penal común.

Los delitos fiscales pertenecen al grupo de los llamados delitos especiales, entendiendo a estos como aquellos delitos que se encuentran previstos en un ordenamiento diferente al Código Penal.

En nuestra legislación, los delitos fiscales se encuentran regulados en el título Cuarto, Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación, los cuales los podemos clasificar como nominados y no nominados.

De ese capítulo, se desprende que en materia fiscal, existen únicamente dos delitos nominados, el Contrabando y la Defraudación Fiscal, contenidos en los artículos 102 y 108 respectivamente del Código que nos ocupa; asimismo los artículos 105, 109, 110 111, 112, 113, 114, 114 A y 115 contienen delitos no nominados a los cuales se les imponen sanciones, en algunos casos iguales, a las de los delitos nominados recurriendo a la analogía, o bien sanciones específicas para cada delito no nominado.

3.2. CONCEPTO

Fraude, del latín *fraus*, *udis fraudis* que es genitivo de *fraus* y que significa engañar, usurpar, despojar, burlar; *fraudulentus*, equivalente a fraudulento, engañoso, fingido, falaz, malicioso. Gramaticalmente es engaño o acción contraria a la verdad o rectitud.

Acción encaminada a eludir cualquier disposición legal, ya sea fiscal, penal o civil, siempre que con ello se produzca perjuicio contra el Estado o contra terceros.

"Acto mediante el cual una persona, engañando a otra o aprovechándose del error en que se halla obtiene ilícitamente alguna cosa o un lucro indebido".²³

"Ahora bien, debemos entender al Fraude Fiscal como: Toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de un delito o una infracción administrativa y que normalmente supone disminución de ingresos para la Hacienda Pública".²⁴

²³ Editores Libros Técnicos, Op. Cit., págs. 537-538.

²⁴ Espasa Siglo XXI, Diccionario Jurídico, España, Editorial Espasa, Año 2002, pág. 435.

Derivado de lo anterior, podemos entender a la defraudación fiscal, como la violación a una norma tributaria, que presenta como consecuencia la disminución de ingresos para la Hacienda Pública.

El Código Fiscal de la Federación, enmarca esta conducta con los vocablos **"quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."**²⁵

En ese sentido, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, define el delito de defraudación fiscal en los siguientes términos:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."²⁶

²⁵ Código Fiscal de la Federación, México, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2004, Pág. 151.

²⁶ Código Fiscal de la Federación Op. Cit, pág. 151.

3.3. CONSECUENCIAS

Tal y como ha quedado establecido en nuestro Capítulo I, el Estado tiene la necesidad de allegarse de recursos regulares que en definitiva, tienen que provenir de los patrimonios o esfuerzos particulares.

La obligación de cumplir la imposición recae sobre individuos y agrupaciones; por lo que considerando que el Estado tiene la facultad recaudatoria, surge la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos, constituyendo así un medio sano de financiamiento, no obstante que implica el esfuerzo de los gobernados para el desarrollo de cualquier Estado.

Partiendo de lo anterior, es necesario destacar que los recursos impositivos son un factor importante, toda vez, que al convertirse el individuo en sujeto de la obligación tributaria participa con su ingreso en el gasto público, y su omisión impide la realización de las metas sociales.

La ineficiencia e insuficiencia del gasto público, se refleja en la dificultad del Estado de atender necesidades sociales.

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza del delito de defraudación fiscal, el bien jurídico tutelado en este, tal y como afirma Orellana Wiarco, ***"es el sistema de recaudación tributaria, en virtud de que de la misma manera que se protege al patrimonio de las personas físicas y morales contra conductas delictuosas, como el fraude, tratándose del patrimonio del erario público este debe protegerse de su menoscabo."***²⁷

De acuerdo con lo antes señalado, el bien jurídico protegido es el dinero público.

Si hemos establecido que el bien jurídico tutelado es el erario público, entendiendo a este como el patrimonio colectivo, al cometerse el delito de defraudación fiscal, este patrimonio se ve afectado directamente por la conducta del contribuyente, ubicándolo como el sujeto activo, que atenta contra una justa política financiera y fiscal; toda vez, que como ya ha quedado establecido por mandato constitucional es obligación del contribuyente ceder parte de su patrimonio al erario público.

Ciertas actividades significan un atentado contra el patrimonio de los propios particulares, contra los bienes fundamentales de la sociedad o contra las normas reguladoras de la recaudación por parte del Fisco; supuestos que configuran la comisión de una infracción a las leyes fiscales.

²⁷ Orellana Wiarco, Octavio, Alberto, *"El Delito de Defraudación Fiscal"*, México, Editorial Porrúa, 2001, pág. 88.

Así podríamos establecer que en el delito de defraudación fiscal, el bien evidente e inmediato que soporta su comisión, es el patrimonio común de la colectividad, cuya gestión y administración está a cargo del ente público y que el precepto fiscal tutela y protege; por tanto, el objeto jurídico, que también se denomina bien jurídico, se ve atentado por una acción ilícita, toda vez que el hecho ilícito determina directa e inmediatamente un perjuicio al fisco, lo que incide sobre el patrimonio individual y colectivo.

En este delito lo esencial es la lesión que sufre el fisco por la privación del producto del impuesto, causada por el hecho ilícito.

Como el resultado en el delito representa un perjuicio en el orden fiscal, es el Estado quien deja de percibir ingresos necesarios para la realización de sus fines, es de estimarse que produce una inequitativa y desigual alteración en el patrimonio común de la colectividad, lo que vulnera el interés público.

La justa aplicación de las normas punitivas, representaría un beneficio en la actividad recaudatoria del Estado, lo que se traduce en el mejor cumplimiento de éste para con sus gobernados, proporcionándoles los servicios necesarios para facilitar su subsistencia y su bienestar; es decir, la necesidad de alcanzar lo más posible el bien común.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que los órganos dependientes de la autoridad fiscal son los titulares de los derechos violados, los ofendidos con el ilícito cometido. Sin embargo quien en realidad resulta afectada es la sociedad, pero como ésta no puede defenderse por si misma, quien lo hace son los órganos estatales.

Los lineamientos generales se pueden establecer teniendo como base primordial la educación tributaria, que constituye el principal factor de la prevención de este tipo de delincuencia. En efecto, a la par que se inculca en el individuo el amor a la patria, debe hacersele ver que una mejor manera de hacer algo por ella, es respondiendo a todas las obligaciones que existen para con la misma por lo que, así como se aguarda que empuñe las armas en defensa de su seguridad, igualmente se espera que contribuya a su normal existencia, para que realice sus fines de utilidad pública, contribuyendo así a la obtención y preservación del bien común.

3.4. REGULACIÓN EN NUESTRO DERECHO POSITIVO

El Estado, desde su aparición en la historia de la humanidad ha tenido dentro de sus facultades indelegables, el ejercitar el poder tributario, es decir, establecer las contribuciones a las que los individuos que forman parte de él, y que están obligados al pago de las mismas, para que así pueda sufragar los gastos que exige el cumplimiento de los fines a su cargo.

En este orden de ideas, es importante destacar que en el Derecho Positivo Mexicano, ***“en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, publicada el 31 de diciembre de 1947, en el Diario Oficial de la Federación, misma que tuvo una trascendencia extraordinaria, toda vez que en el orden jurídico penal, erigió en delito las conductas que conforme a la legislación existente hasta el momento de su promulgación, no tenían carácter delictivo”***²⁸

De conformidad con lo establecido por el artículo primero de la citada ley, se tipifican como delito de defraudación impositiva:

- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.

²⁸ Garrido, Luis, y Mariano Jiménez Huerta, *“Estudio crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal”*, México, Editorial Criminalia, 1948, Tomo XIV, número 11, pág. 397.

- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.
- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad.
- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.
- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de las ventas o ingresos gravados.

Este delito era sancionado con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar era inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquél era superior a esa cantidad.

Cuando no se podía determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar, la pena era de tres meses a nueve años de prisión.

Además los jueces estaban facultados para imponer discrecionalmente, las sanciones de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanaban los créditos fiscales objeto de la defraudación. Estas penas eran impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinaban las leyes fiscales.

Es importante destacar, que en este delito no había lugar a la reparación del daño, toda vez, que las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales hacían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Para el caso de que fuera persona moral la que incurriera en defraudación, se presumía salvo prueba en contrario que las acciones u omisiones constitutivas del delito eran realizadas por las personas físicas que tenían la representación legal sobre aquella.

Otro aspecto importante, es que para que el Ministerio Público Federal estuviera en posibilidad de ejercitar acción penal era necesario que las autoridades fiscales declararan que a su juicio se había cometido el delito de referencia.

Para el caso de que se pagaran los impuestos que se pretendían defraudar, antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento, no se aplicaban las sanciones establecidas en dicha Ley.

En virtud de que la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal contenía defectos, en diciembre de 1948 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, reformas a la citada ley, quedando el delito de defraudación fiscal comprendido en el título sexto, capítulo quinto del Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1° de enero de 1949.

Es así, que en el artículo 270 de dicho Código, se estableció un tipo que la ley anterior no había previsto, la llamada defraudación genérica: "Comete el delito de defraudación fiscal, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos".

El precepto antes mencionado, es el resultado de que la experiencia corrobora la doctrina, demostrando que la ausencia de una definición genérica, tal como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible, en más de una ocasión, sancionar penalmente actos que por su naturaleza de auténticos fraudes al Fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse, toda vez, que estos hechos, no se perfeccionaron, tal y como lo solicita el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, dicha reforma contempló como conductas delictuosas las siguientes:

- Al causante que para una misma contabilidad lleve con distintos asientos dos o más juegos de libros no autorizados.
- Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tengan que llevarlo.
- Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales.
- Al causante que sustituya o cambie páginas foliadas de los libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización.

Aún así, el delito de defraudación fiscal se sancionaba con las mismas penas privativas de la libertad que había previsto la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Otro aspecto importante que fue modificado, fue el requisito de procedibilidad respecto del delito, para establecer que era necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declarara previamente que el fisco había sufrido o pudo sufrir perjuicio, en lugar de prejuzgar sobre la comisión del delito.

Por otra parte, se estableció que los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional, para que procediera la condena condicional en materia de estos delitos, además de satisfacer los requisitos del Código Penal, debía de acreditarse que el interés fiscal estaba satisfecho o garantizado, y que en lo no previsto por el Código Fiscal, se estaría a lo previsto en el Código Penal.

Más adelante en 1967, el día 19 de enero, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Segundo Código Tributario, el cual entró en vigor el primero de abril del mismo año. Dentro de su Capítulo IV, " De los Delitos", contemplo diversos cambios, dentro de los cuales destacaremos el siguiente:

Se prevé que los procesos por los delitos fiscales que requieran querrela, tal y como lo es la defraudación fiscal, podían ser sobreseídos, si la Secretaria de Hacienda y Crédito Público lo solicitaba antes de que el Ministerio Público formulara conclusiones, y sólo si el procesado pagaba o garantizaba las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado.

Posteriormente el 30 de diciembre de 1977 se adicionó dicho Código, estableciendo que la acción penal que naciera de los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribiría en tres años, contados desde el día en que la propia Secretaria tuvo conocimiento del delito y del delinciente, y si no tenía dicho conocimiento, en cinco años que se computaban a partir de la fecha de la comisión del delito.

Las sanciones eran similares a las contempladas en el Segundo Código Tributario de 1967 referido en el inciso anterior, las cuales consistían en prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar era inferior a cincuenta mil pesos, y con prisión de dos a nueve años si el monto respectivo era de esa cantidad o mayor. Consideramos importante destacar que en la referida Ley de reformas de 1977, fue modificada la cantidad en doscientos cincuenta mil pesos, comprendiéndose ésta dentro del supuesto de menor penalidad. De la misma manera no se imponían estas sanciones si quien hubiera cometido el delito enteraba espontáneamente el impuesto omitido.

Ahora haremos referencia al Código Fiscal de la Federación vigente, expedido el 30 de diciembre de 1981, mismo que entro en vigor el primero de enero de 1983, al que se han realizado múltiples reformas, adiciones y modificaciones que tienen como tarea fundamental limpiar y eliminar las lagunas que protegían formalmente a los contribuyentes; incluyendo el establecimiento de nuevas infracciones, determinación de nuevas conductas consideradas delictivas y de novedosos sistemas de imposición de multas y condonación de las mismas.

Lo relativo a la materia de los delitos fiscales se regula y ubica en el Capítulo II, Título IV, dedicado a las infracciones y delitos fiscales, en donde el delito de defraudación fiscal aparece contemplado en el artículo 108, que a la letra establece:

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

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

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

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

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

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

Quando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudo, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

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

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

- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”²⁹

Asimismo, el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece delitos no nominados que serán sancionados con las mismas penas de la defraudación fiscal por simple analogía, sin que se haga referencia en forma clara y precisa si a los mismos se les da tratamiento de equiparación.

El artículo de referencia a la letra dice:

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

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

²⁹ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., págs. 1512 y 152.

En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la ley del impuesto sobre la renta.

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

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

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

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

- VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.**
- VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del reglamento de la Ley Aduanera.”³⁰**

³⁰ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., págs. 152 y 153.

CAPÍTULO IV**“ DELITOS NO NOMINADOS SANCIONADOS CON LAS MISMAS PENAS QUE LA
DEFRAUDACIÓN FISCAL ”****4.1. CONSIGNAR DEDUCCIONES FALSAS O INGRESOS ACUMULABLES
MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS O DETERMINADOS CONFORME A
LAS LEYES EN LAS DECLARACIONES QUE SE PRESENTEN PARA EFECTOS
FISCALES**

En este supuesto, el cual se encuentra descrito en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, se pretende sancionar al contribuyente con las mismas penas que a aquel que incurra en defraudación fiscal, cuando en las declaraciones fiscales presente deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos conforme a las leyes fiscales.

Asimismo, aquella persona física que obtenga dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o dedicada a actividades empresariales, cuando en un ejercicio fiscal realice erogaciones superiores a los ingresos percibidos y no pueda comprobarlos.

De la lectura de estos supuestos, se desprende que el contribuyente recurre al engaño y obtiene un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal al declarar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los que realmente obtuvo, así como por realizar erogaciones mayores a los ingresos realmente percibidos, sin poder comprobarlos, circunstancias indispensables para que se configure el delito de Defraudación Fiscal

Por lo anterior, resulta improcedente el incluir dichas conductas en un artículo diverso, que tiene como finalidad aplicar las mismas sanciones de ese delito, por lo que consideramos necesario el que los supuestos en comento sean incluidos dentro del artículo 108 como Defraudación Fiscal.

4.2. OMITIR ENTERAR A LAS AUTORIDADES FISCALES CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES SE HUBIEREN RETENIDO O RECAUDADO

El hecho de omitir el enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo establecido las cantidades retenidas o recaudadas por concepto de contribuciones, contemplado en la fracción II del Código Fiscal de la Federación, también hace al contribuyente acreedor a las mismas sanciones establecidas para el delito de defraudación fiscal.

En este supuesto, el contribuyente al omitir enterar a las autoridades las cantidades realmente retenidas o recaudadas, recurre al engaño, además de que omite parcialmente el pago correspondiente a la contribución que debería pagar, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal, elementos indispensables para que se tipifique el delito de Defraudación Fiscal, por lo que consideramos se actualiza la conducta sancionada en el artículo 108 de ese ordenamiento, siendo necesario incluirla dentro de dicho precepto y no en un artículo aparte, ya que resulta innecesario y contrario a la técnica legislativa.

4.3. BENEFICIARSE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO O ESTÍMULO FISCAL

En este supuesto, previsto como delito no nominado en la fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente intentará colocarse dentro de una situación que le traiga beneficios fiscales, sin ser acreedor de ellos, lo que al igual que las fracciones anteriores, le acarreará el colocarse en una situación falsa y en virtud de este acto se hará acreedor a las mismas penas que el delito de defraudación fiscal.

De la redacción de esta fracción, se desprende la existencia de uno de los elementos indispensables para la existencia del delito de Defraudación Fiscal, consistente en beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, situación que va en detrimento del erario público, causando un perjuicio al Fisco Federal, actualizándose la conducta sancionada como Defraudación Fiscal.

Por lo que consideramos innecesario se incluya en un artículo diverso al en que se encuentra debidamente tipificada la conducta, siendo conveniente incluir esta redacción como una fracción del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

4.4. SIMULE UNO O MÁS ACTOS O CONTRATOS OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL

Para el caso de simulación de actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, previsto como fracción IV del Código Fiscal de la Federación, coloca al contribuyente en el delito no nominado asimilado a la defraudación fiscal, lo cual desde nuestro punto de vista resulta improcedente, en virtud, de que dicha conducta ya está prevista en la descripción del delito de defraudación fiscal, siendo innecesario incluirla en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, razonamiento que se refuerza con la siguiente tesis jurisprudencial:

DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura de los artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.

**TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL
SÉPTIMO CIRCUITO.**

VII.P. 104 P.

**Amparo en revisión 475/98.- Luis Carlos Suárez Márquez.-
16 de abril de 1999.- Unanimidad de votos.- Ponente: José
Pérez Troncoso.- Secretario: José Luis Rafael Cano
Martínez.**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente:
Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época:
Novena Época. Tomo IX, Mayo de 1999. Tesis: VII.P. 104
Página: 1003. Tesis Aislada.**

En atención a lo anteriormente expuesto, consideramos innecesaria la existencia de esta fracción, por lo que la misma debería ser eliminada del artículo 109 del Código en comento e incluida dentro del artículo 108 que contempla el delito de Defraudación Fiscal, en virtud de que si la intención del legislador al redactar este supuesto es el sancionarlo como Defraudación Fiscal, resulta procedente sea contemplado como tal.

4.5. SEA RESPONSABLE POR OMITIR PRESENTAR, POR MÁS DE DOCE MESES, LA DECLARACIÓN DE UN EJERCICIO QUE EXIJAN LAS LEYES FISCALES, DEJANDO DE PAGAR LA CONTRIBUCIÓN CORRESPONDIENTE

El ser responsable por omitir presentar por más de doce meses, la declaración de un ejercicio, exigido por las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, contemplado en la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación como delito no nominado, trae como consecuencia un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal, a través de un engaño por parte del contribuyente, situación que se adecua perfectamente al tipo del delito de Defraudación Fiscal, previsto en el artículo 108, resultando conveniente se incluya este precepto dentro de dicho artículo y no en uno diferente, que finalmente tiene la intención de que sea sancionado igual que la Defraudación Fiscal.

4.6. DECLARAR EN EL PEDIMENTO COMO VALOR DE MERCANCÍA UN MONTO INFERIOR EN UN 70% O MÁS AL VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS O SIMILARES DETERMINADO CONFORME A LOS ARTÍCULOS 72 Y 73 DE LA LEY ADUANERA, SALVO QUE SE HAYA OTORGADO LA GARANTÍA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 86-A, FRACCIÓN I DE LA LEY CITADA, EN SU CASO

Del supuesto antes descrito, previsto como delito no nominado en la fracción VI del Código Fiscal de la Federación, se desprende la existencia del engaño por parte del contribuyente, al declarar en el pedimento un monto inferior al valor real de transacción de mercancías determinado conforme a la Ley Aduanera, lo que trae como consecuencia un aprovechamiento indebido en perjuicio del Fisco Federal, toda vez, que deja de percibir completas las contribuciones correspondientes, elementos indispensables para que se configure el delito de Defraudación Fiscal descrito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por lo que consideramos igual que en los supuestos anteriores, el delito no nominado descrito sea incluido como Defraudación Fiscal y no en un numeral diverso que tiene la intención de sancionar con las mismas penas de ese delito.

Es importante destacar que este delito no nominado, fue adicionado como fracción VI en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, adición publicada por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el día lunes 05 de enero de 2004, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

4.7. DECLARAR INEXACTAMENTE LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LAS MERCANCÍAS, CUANDO CON ELLO SE OMITA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y CUOTAS COMPENSATORIAS, SE EVADA LA GARANTÍA POR LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍA SUJETA A PRECIOS ESTIMADOS O SE IMPORTE MERCANCÍA SIN QUE EL IMPORTADOR SE ENCUENTRA INSCRITO EN LOS PADRONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 77 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA

Del supuesto antes descrito, se desprende una afectación al Fisco Federal al omitir el contribuyente el pago de contribuciones y cuotas compensatorias al colocarse dentro de dicho supuesto, obteniendo un beneficio indebido, además de que recurre al engaño al declarar inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías omitiendo el pago de la contribución o cuota compensatoria correspondiente, por lo que se adecua a la tipificación del delito de Defraudación Fiscal que como ya hemos establecido se encuentra previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por lo que consideramos debe ser incluido como fracción en dicho numeral.

Este supuesto fue adicionado como fracción VII en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, adición publicada por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el día lunes 05 de enero de 2004, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Del análisis del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que al sancionarse los delitos no nominados contenidos en dicho numeral con las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal, se contraviene lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 14 Constitucional, que expresamente prohíbe en el orden criminal la aplicación de penas por simple analogía.

CAPÍTULO V**"LA ANALOGÍA"****5.1. CONCEPTO**

La analogía es uno de los razonamientos considerados tradicionalmente como más característicos de la metodología jurídica, que consiste en una especie de inferencia de lo general a lo particular; se trata de un razonamiento mediante el cual es posible trasladar la solución de una circunstancia prevista, a otra no prevista.

"Del latín analogía, y del griego avaloyia, proporción, semejanza: de ava conforme a, y loyos razón."³¹

Analogía: "técnica y procedimiento de autointegración de las normas jurídicas, que descansa en el entramado lógico de un ordenamiento, conforme con la cual, el principio o la regla previstos para un caso o situación concreta, puede extenderse a otro, que guarda con el primero una gran semejanza o identidad de ratio."³²

³¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, Año 2001. Pág. 108

³² Espasa Siglo XXI, Op. Cit. pág. 146.

La analogía jurídica, puede entenderse como la semejanza que existe entre hechos o situaciones que se encuentran con base en la interpretación analógica; ésta implica la operación realizada por el interprete, que el ejemplo más usual es la figura del juez, para aplicar a una circunstancia no prevista por el orden jurídico las disposiciones jurídicas destinadas a regir situaciones similares.

En este orden de ideas la analogía jurídica, aparece dentro del complejo proceso de aplicación del Derecho, en virtud de que se manifiesta particularmente en la sentencia jurisdiccional cuando se trata de aplicar una norma general a un caso concreto no previsto. Su aplicación es un medio a través del cual el interprete puede superar la eventual insuficiencia o deficiencia del orden jurídico.

Para F. Von Savigny, la analogía es: “... **procedimiento que provee a la falta de la ley mediante la unidad orgánica del derecho...**”³³

Podemos entender a la analogía jurídica como un procedimiento de la integración del Derecho.

33. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Op. Cit. pág. 161

Así, entendemos que el razonamiento por analogía es aplicar, a una situación no prevista, un precepto relativo a un caso semejante, no por el simple hecho de la semejanza entre ambos, sino porque existe la misma razón para resolver el caso no previsto en igual forma que el otro, es así que para que los términos puedan considerarse similares es necesario que tengan una o más propiedades en común.

El método analógico es uno de los métodos que permiten al juez salir del estancamiento provocado por la laguna y decir del Derecho, y tiene como presupuestos tanto la imposibilidad del legislador de prever todos los casos posibles, como que ningún caso puede quedar sin solución.

Aplicada al Derecho, la analogía lógica tiene la misión de ayudar a formar la norma general que rige ciertos casos no contemplados por las leyes vigentes, ya que si bien es cierto que las leyes desde el punto de vista material, se caracterizan por ser generales y abstractas, también lo es que es imposible que comprendan en sus supuestos, todos los casos que puedan ocurrir en una comunidad.

Por tal motivo, para aplicar un precepto a una situación no prevista en la ley, se buscan las semejanzas que esa situación no prevista pueda tener con los casos previstos y sancionados por la ley, teniéndose en cuenta una regla establecida ya en el Derecho Romano, conforme a la cual " en todos aquellos casos en que existe una misma razón debe haber una misma disposición".

Es importante destacar, que la analogía presupone la unidad y coherencia del orden jurídico, representa de esta forma la solución al problema de las lagunas y provee a la integración del orden jurídico.

Para recurrir a la analogía se deben observar los siguientes requisitos:

- Que el caso no haya sido previsto por el legislador. Ello configura la existencia de una laguna, ya que la cuestión no puede decidirse ni por la letra de la ley, ni apelando a la costumbre. No hay una norma positiva y vigente apta para resolver un caso que el juez debe decidir.
- Que exista una igualdad jurídica entre el supuesto no regulado y el que está previsto.

Es necesario considerar una o más normas positivas, o uno o más principios jurídicos cuyas consecuencias puedan alcanzar y ser aplicadas al caso no previsto, por razón de semejanza o afinidad de alguno de los elementos fácticos o jurídicos que resultan participados entre la especie regulada y la no regulada.

- Que esa igualdad sea esencial.

Es el elemento más difícil de desentrañar por parte del intérprete que deberá saber extraer las notas decisivas que permitan establecer una relación de semejanza.

La analogía es una de las posibilidades de sanar las lagunas, se recurre a una ley análoga para salir del vacío y resolver una situación no prevista.

5.2. REGULACIÓN CONSTITUCIONAL

En nuestro Derecho Positivo, la analogía se encuentra regulada en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se desprende que:

“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”³⁴

En este orden de ideas, y atendiendo al espíritu del artículo en comento, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia, tratándose de conductas delictivas se podrá aplicar ley alguna por simple analogía, ni podrá recurrirse a la mayoría razón, en virtud de que existe prohibición expresa. Es decir, considerando la naturaleza jurídica del Derecho Penal, se da un tratamiento particularísimo a la aplicación de penas en nuestra Carta Magna.

Así, la imposición de una pena por analogía, que implica también por analogía la aplicación de una norma que contiene una determinada sanción, a un caso que no está expresamente castigado por ésta, es lo que prescribe en forma clara y precisa el artículo 14 constitucional en su tercer párrafo.

El precepto en cuestión tiene gran importancia, toda vez, que su aplicación asegura la efectividad de los demás derechos regulados por otros artículos de nuestra norma suprema, como son la libertad, la igualdad y la propiedad.

³⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit. pág. 15.

5.3. EN EL DERECHO CIVIL

En materia civil, puede haber casos en que se llegue al fallo sin que sea necesario acudir a la interpretación o al arbitrio judicial.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional párrafo cuarto, en los juicios del orden civil la sentencia definitiva debe ser en principio conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, siendo válido recurrir a la analogía como fundamento de la sentencia, atendiendo a la regla de que donde hay la misma razón debe haber la misma disposición.

Asimismo, el Código Civil sin referirse expresamente a la analogía, establece que las controversias deben resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica, es decir, que a falta de norma expresa la interpretación puede crearla, ampliarla o restringirla y esto es lo que hace el método análogo.

En el orden civil, la aplicación de sanciones por analogía no perjudica tanto el arbitrio judicial, toda vez, que sólo se involucran intereses materiales y es forzoso resolver todos los casos que se presentan, pues es obligación del juzgador impartir justicia, y hay que administrarla aunque la ley sea deficiente u oscura.

5.4. EN EL DERECHO PENAL

En materia penal caso contrario con el Derecho civil, está expresamente prohibido imponer penas por analogía o aún por mayoría de razón, pues las sanciones son ajustadas a lo establecido por la constitución, es decir, única y exclusivamente se impondrán penas cuando una ley las establece expresa y precisamente para el hecho concreto atribuido al sujeto.

La razón estriba en que cuando la ley quiere castigar una conducta concreta la describe en su texto, estableciendo en forma clara y precisa los hechos punibles, por lo que la aplicación de la ley, veda la interpretación analógica o extensiva, en la aplicación de sanciones a las personas que delinquen, asimismo se excluye por igualdad el arbitrio del juez.

Emilio Rabasa, cita en su obra ***“El Artículo 14 y el juicio constitucional”***, que el Lic. Ignacio L. Vallarta define: ***“la ley penal, la que define el delito y designa la pena, no se interpreta, sino que se aplica exacta, literal, matemáticamente, si en las ciencias morales se puede usar de ésta palabra: sus preceptos no se amplían para abarcar un caso que su letra no comprende; todas las reglas de interpretación enmudecen ante esa ley.”***³⁵

³⁵ Rabasa, Emilio, *“El artículo 14 y el Juicio Constitucional”*, México, Editorial Porrúa, 2000, 7ª Edición, pág. 60

De la aseveración antes señalada, consideramos que es importante para el individuo en juicio que la aplicación de la ley que define el delito que se le imputa, sea en estricto sentido, toda vez, que resulta peligroso que la aplicación de las leyes del procedimiento, sobre todo aquellas que determinarán su culpabilidad o inocencia autoricen constantemente el arbitrio judicial, considerando a éste el acto más importante de todo el juicio criminal.

Ahora bien, con relación a los casos ausentes, no lo están porque no se hayan previsto como delitos, sino porque la ley no quiso castigarlos ni darles el tratamiento de delitos.

Los principios *nullum crimen sine lege* y *nulla poena sine lege*, en que descansa la prohibición de aplicar penas por analogía en materia criminal, se refieren a que un hecho que no está tipificado en la ley como delito, no puede conducir a la imposición de una pena, porque a todo hecho relacionado en la ley como delito debe preverse expresamente la pena que le corresponda, en caso de su comisión.

La aplicación exacta de la ley, es la que excluye toda interpretación aún para suplir su silencio e insuficiencia; en lo criminal, así se debe aplicar exactamente la ley, y cualquier interpretación es un atentado del juzgador contra los derechos inherentes del hombre. La ley penal tiene que aplicarse exactamente si no se quiere regresar al tiempo en que un juez podía condenar a muerte a un hombre por equivalencia de razón.

La exactitud en la aplicación de la ley al hecho concreto, se consigue únicamente en la legislación penal que debe ser precisa y clara, en virtud, de que se necesita fijar la pena exacta para que nadie tenga su libertad, su honra y su vida a merced del capricho o de una interpretación viciosa, siendo preferible absolver culpables que condenar inocentes, en suma los asuntos del orden criminal se basan en derechos inherentes al hombre que no pueden desconocerse ni desvirtuarse.

5.5. EN EL DERECHO FISCAL

Tratándose de materia fiscal, para el caso de la imposición de sanciones se deberá estar estrictamente a las disposiciones que las establezcan, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra establece:

Artículo 5.- “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.³⁶

³⁶ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit. pág. 4.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Interpretar una norma en forma estricta o literal, significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

Lo anterior se refuerza con la siguiente tesis jurisprudencial, emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que a la letra señala:

LEYES FISCALES, Por su naturaleza deben aplicarse estrictamente, sin que sea conveniente ni legal dejar su interpretación al arbitrio de los funcionarios y empleados, y menos aún tratándose de la imposición de sanciones, las que deben estar determinadas por disposiciones expresas.

Expediente Número 2319/937. Sánchez Gavito y Co., S. en C., Vs Oficina Federal de Hacienda en Puebla, Pue. México D.F., agosto 12 de 1937. Resolución definitiva de la 4ª. Sala. Instancia: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Época: Primera Época. Año I. s/n. Agosto 1937. Tesis I-TS-1121. Página: 3274. Tesis Aislada.

La interpretación analógica se encuentra desterrada como método de interpretación de las leyes fiscales, en virtud, de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar, y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas.

Es evidente que éste principio protege al gobernado de abusos de la autoridad, al determinar la obligación de que toda disposición fiscal que establezca una sanción deberá ser aplicada en forma estricta, sin dar lugar en ningún caso y bajo ninguna circunstancia a recurrir a la analogía.

5.6. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Derivado del análisis que hemos venido realizando a lo largo de este trabajo, se desprende la inconstitucionalidad del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, al aplicar a los delitos no nominados descritos en ese artículo, las mismas penas del delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del mismo ordenamiento, violándose con ello la garantía de seguridad jurídica consagrada en el tercer párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, en virtud, de que el mismo establece en forma clara y precisa la prohibición de aplicar en materia criminal por analogía y aún por mayoría de razón pena alguna, que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Esta situación se actualiza en el caso concreto, toda vez, que no se señala en forma expresa si a los delitos no nominados contenidos en el artículo 109 del referido Código en comento, se les da tratamiento de equiparación del delito de Defraudación Fiscal.

Asimismo, consideramos excesivas las penas que se aplican, encontrándonos frente a un tipo abierto; abierto al máximo, que tiende a crear un terrorismo fiscal para proteger los intereses del fisco, contraviniendo el principio de legalidad y lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Del análisis a las diversas reformas, adiciones y modificaciones, que se han introducido al vigente Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el objeto primordial de las mismas es el de incrementar las facultades de la Administración Hacendaria, así como limitar las ventajas formales que la ley reconoce y otorga a los contribuyentes, creando mayores posibilidades de control, vigilancia, inspección, comprobación y represión fiscal, eliminando de dicho ordenamiento la mayor cantidad posible de obstáculos jurídicos, al introducir nuevas fórmulas de infracción y delitos con un novedoso sistema de multas y penas que en suma contravienen severamente los principios del Derecho Fiscal.

Es importante destacar, que en ninguna de ellas se observa algún beneficio a favor de los contribuyentes, provocando una clara ruptura del sano y necesario equilibrio legal, que debe guardar **“la relación fisco-contribuyente”**, cuestiones a todas luces contrarias a lo dispuesto en el propio precepto constitucional invocado con anterioridad, lo que provoca en los contribuyentes un estado de inseguridad jurídica, generando un perjuicio y menoscabo en sus derechos fundamentales.

De igual forma consideramos que el legislador olvida que el Derecho Fiscal no es un Derecho autónomo e independiente del orden jurídico mexicano, teniendo como resultado una prolífica y errática actividad legislativa creando un sinnúmero de disposiciones legales, que dentro de un caos de reformas y adiciones a las leyes fiscales, han sembrado la desconfianza de los contribuyentes en el orden jurídico que sirve de base al sistema de contribuciones.

Como consecuencia de lo anterior se ha producido una grave resistencia al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, buscando fórmulas que le permitan escapar del terrorismo fiscal, consecuencia del control hacendario, lo que a su vez ha repercutido en una forma drástica en la recaudación fiscal.

Así, nos encontramos ante una legislación fiscal que se asemeja mucho más a un conjunto de reglas técnicas contables y económicas que a un sistema jurídico acorde con los principios filosóficos, sociológicos, políticos y sociales que dan vida al Estado Mexicano, por lo que nos atrevemos a afirmar que la legislación fiscal en nuestro país, más que estar integrada por un conjunto de normas jurídicas en plena coordinación de fines y propósitos, se encuentra integrada por un conjunto de normas aisladas, con objetivos diversos y dispares carente de toda técnica legislativa, además de contar con un deficiente sistema de impartición de justicia en materia fiscal, apartándose casi en lo absoluto de la relación, ideología social-garantías individuales-derecho.

5.7. PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Resulta necesario que los lineamientos que dan cuerpo a las leyes fiscales, se apeguen estrictamente a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra norma fundamental.

Si queremos un Sistema Fiscal que integre los intereses del Estado y de los Gobernados, en el que se respeten los principios emanados del Texto Constitucional, debemos comenzar por exigir que se incluyan y respeten los Principios Jurídicos consagrados en dicho ordenamiento, y no dejar al libre albedrío de la Autoridad Hacendaria el constituir determinadas conductas como una mera infracción administrativa, o transformarlas incluso en un delito fiscal.

Lo anterior se traduciría en que el contribuyente se coloque dentro un régimen de seguridad jurídica, y así recobrar la confianza en el Estado al que pertenece.

Asimismo, consideramos necesario realizar una auténtica reforma fiscal en la cual se respete la esfera jurídica de los contribuyentes, lo que propiciaría un sano y adecuado desarrollo de la relación fisco-contribuyente, permitiendo que el fisco cumpla correctamente y a un menor costo con las tareas recaudatorias que tiene encomendadas, y el contribuyente borre los sentimientos de desconfianza y las actitudes de resistencia que ha motivado el marco de inseguridad jurídica al que ha sido sometido, por una ley fiscal parcial e incongruente en su perjuicio, y dar así exacto y oportuno cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, con el objeto de evitar la aplicación de sanciones de carácter personal a los contribuyentes, mismas que se traducen en la privación de su libertad, es imperativo que se revise el capítulo de delitos del Código Fiscal de la Federación, a fin de eliminar todas aquellas conductas supuestamente amparadas por tipos abiertos, lo cual debe realizarse a través de la correspondiente reforma legislativa.

La doctrina penal en reiteradas ocasiones, ha reconocido que cualquier conducta que se considere como delictiva debe estar necesariamente descrita o respaldada con el tipo específico previsto por la ley, evitando con ello la aplicación de tipos abiertos, que permiten en la autoridad una amplia discrecionalidad que definitivamente va en detrimento de los gobernados afectados.

En el caso concreto del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, consideramos el mismo debe ser derogado, atendiendo a que si la intención del legislador es sancionar con las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal a quién se ubique en los supuestos contenidos en dicho artículo; además de que como ya lo analizamos con anterioridad, conforme a la redacción del tipo penal contenido en el 108 del delito de defraudación Fiscal, dichos supuestos se adecuan a la misma, por lo que bien podrían ser incluidos como fracciones del referido artículo 108, quedando así debidamente tipificadas en el delito de Defraudación Fiscal, lo que daría lugar a la aplicación correcta de las penas que a ese delito corresponden.

Ahora bien, si a las conductas contenidas en el artículo que nos ocupa, la intención del legislador es darles tratamiento de equiparadas, al aplicárseles las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal, dicho artículo debe ser modificado en su redacción, estableciendo en forma clara y precisa que se trata de conductas equiparables; para quedar como sigue:

Artículo 109.- Se equipara al delito de Defraudación Fiscal, y se castigará con las mismas penas a quién:

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

En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la ley del impuesto sobre la renta.

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

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

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

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

- VI** *Declarar en el pedimento como valor de mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.*
- VII.** *Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evade la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.*

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Estado jurídicamente hablando, es la organización política soberana de una sociedad establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas.

SEGUNDA: El Estado a través de su actividad financiera, se encuentra facultado para obligar a los ciudadanos que lo integran a contribuir para la manutención del mismo, allegándose de recursos, mismos que recauda, administra y eroga para satisfacer las necesidades que surgen dentro del mismo.

TERCERA: Para cumplir sus fines, el Estado necesita medios económicos, los cuales obtiene principalmente a través de las contribuciones que impone a los individuos que lo forman, ejerciendo su potestad tributaria; entendiéndose a ésta como el Poder que tiene el Estado para imponer tributos, con base en la norma suprema, convirtiéndose en acreedor del particular, llevando a cabo su actividad recaudatoria conforme a lo dispuesto en ley, respetando en todo momento los derechos de los gobernados, y otorgándoles seguridad jurídica.

CUARTA: La seguridad jurídica, es la prerrogativa con la que cuenta el gobernado en un Estado de Derecho, que le garantiza que todo acto de autoridad emitido por el Estado a través de sus autoridades, destinado a causarle una afectación a cualquiera de los derechos que constituyen su esfera jurídica, deberá previamente obedecer a determinados principios y reunir ciertos requisitos, en virtud, de que todas y cada una de las actividades que realiza éste, estarán apegadas a un marco jurídico, y de esta manera conformar un verdadero Estado de Derecho.

El fin esencial de la seguridad jurídica es el salvaguardar la dignidad humana, la justicia, la libertad, y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad.

QUINTA: La seguridad jurídica limita a la Potestad Tributaria del Estado, toda vez, que para que su existencia sea válida debe cumplir con las condiciones, requisitos, circunstancias y elementos jurídicamente necesarios, por lo que el Estado al ejercer su poder tributario, en la emisión de una ley deberá tomar en cuenta no vulnerar las garantías y los derechos subjetivos de los gobernados a los que está dirigida, los cuales se ven afectados inevitablemente en su patrimonio, al aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas al Estado del que son parte.

- SEXTA:** Existen delitos que se cometen en perjuicio del erario público que son conocidos como delitos Fiscales, los cuales son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, y las sanciones son de carácter corporal e impuestas por una autoridad judicial.
- SÉPTIMA:** En nuestra legislación, los delitos fiscales se encuentran regulados en el título Cuarto, Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación, los cuales los podemos clasificar como nominados y no nominados.
- OCTAVA:** Por lo que corresponde al delito de defraudación fiscal, lo comete quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- NOVENA:** La defraudación fiscal, compromete ciertamente las relaciones del Estado con la sociedad en su conjunto, en virtud, de que existe una ocultación del patrimonio o de ingresos gravados, aplicación de gastos impropios o inexistentes, percepción de beneficios fiscales inmerecidos, en perjuicio del erario público.

DÉCIMA: En el delito de defraudación fiscal se lesiona esencialmente al fisco federal, toda vez, que es el propio Estado el que deja de percibir los impuestos necesarios para la realización de sus fines, por lo que se produce una inequitativa y desigual alteración en el patrimonio común de la colectividad.

UNDÉCIMA: El bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es el erario público.

DÉCIMA

SEGUNDA: La defraudación fiscal es un delito especial, pues se encuentra tipificada en una ley distinta al Código Penal, y dicha ley es el Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA

TERCERA: El delito de defraudación fiscal, aparece por primera vez dentro del marco jurídico mexicano en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, publicada el 31 de diciembre de 1947 en el Diario Oficial de la Federación, como defraudación impositiva.

DÉCIMA

CUARTA: El Código Fiscal de la Federación vigente, el cual fue expedido el 30 de diciembre de 1981, entrando en vigor el 1° de enero de 1983, actualmente tipifica al delito de defraudación fiscal en su Título IV, Capítulo II, De las Infracciones y Delitos Fiscales, artículo 108.

DÉCIMA

QUINTA: En el artículo 109 del ordenamiento referido en el párrafo que antecede, se establecen una serie de delitos no nominados que serán sancionados con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, lo cual resulta del todo inconstitucional, toda vez, que se viola la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 14 párrafo tercero de nuestra Carta Magna, al aplicar por simple analogía las penas correspondiente a la defraudación fiscal.

DÉCIMA

SEXTA: Para la imposición de las sanciones, el juzgador, podrá acudir en situaciones específicas a la aplicación de la ley por analogía, consistente en aplicar a una situación no prevista un precepto relativo a un caso semejante en el que exista la misma razón, para resolver el caso no previsto en igual forma que el previsto.

DÉCIMA

SEPTIMA: En nuestro Derecho Positivo, la prohibición de recurrir a la analogía en materia del orden criminal, se encuentra regulada en el artículo 14 párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DÉCIMA

OCTAVA: En materia civil, la sentencia definitiva, debe ser en un principio conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de ley, siendo válido el recurrir a la analogía como fundamento de la sentencia, atendiendo a la regla de que donde hay la misma razón debe haber la misma disposición.

DÉCIMA

NOVENA: Por lo que respecta a la materia penal, la aplicación de penas por analogía está expresamente prohibida, en virtud, de que un hecho que no este tipificado en la ley como delito nos puede conducir a la imposición de una pena por analogía, toda vez, que para todo hecho considerado como delito, debe decretarse expresamente la pena correspondiente en el caso de su comisión.

VIGÉSIMA: Tratándose de materia fiscal, para el caso de la imposición de sanciones se deberá estar estrictamente a las disposiciones que las establezcan, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación.

La interpretación analógica se encuentra desterrada como método de interpretación de las leyes fiscales, en virtud, de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar, y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas.

VIGÉSIMA

PRIMERA: Finalmente, consideramos necesario que se realice una auténtica reforma fiscal, en la que se respete la esfera jurídica de los contribuyentes y que a su vez propicie un sano y adecuado desarrollo de la relación fisco-contribuyente.

Específicamente, en lo que respecta a los delitos no nominados descritos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, sugerimos que si la intención del legislador es darles el mismo tratamiento que a la defraudación fiscal, al aplicarles las mismas penas de ese delito, estos sean incluidos como fracciones del artículo 108 que describe el delito de Defraudación Fiscal, para que se adecuen debidamente al tipo y se sancionen de forma correcta sin recurrir a la analogía, que como ya quedo establecido, en el orden criminal está expresamente prohibida.

Ahora bien, si lo que se busca por parte del legislador es darles trato de delitos equiparados, debe establecerse en forma clara y precisa en la redacción del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que los delitos no nominados contenidos en dicho precepto, son equiparables al delito de defraudación fiscal, por lo que les serán aplicadas las mismas penas que a ese delito.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero, Miguel, *"Compendio de Derecho Administrativo, Parte General"*, México, Editorial Porrúa, Año 2001, 3ª Edición.

Bazdresch, Luis, *"Garantías Constitucionales"*, México, Editorial Trillas, Año 1998, 5º Edición, Segunda reimpresión, Año 2002.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *"Las Garantías Individuales"* México, Editorial Porrúa, Año 2002, 35º Edición.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *"Derecho Constitucional Mexicano"*, México, Editorial Porrúa, Año 1997, 11º Edición.

Carrasco, Iriarte, Hugo, *"Derecho Fiscal II"*, México, Ediciones Iure, Año 2001.

Carrasco, Iriarte, Hugo, *"Derecho Fiscal Constitucional"*, México, Editorial Oxford, Año 2002, 4º Edición.

Coronado, Mariano, *"Elementos de Derecho Constitucional Mexicano (1899)"*, México, Editorial Oxford, Año 1999, Grandes Clásicos del Derecho, Volumen I.

De la Garza, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", México, Editorial Porrúa, Año 2002, 24° Edición.

Fernández, Martínez, Refugio de Jesús, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Mc Graw Hill, Año 2002.

García Maynez Eduardo, "*Introducción al Estudio del Derecho*", México, Editorial Porrúa, Año 2003, 55° Edición.

Garrido, Luis, y Mariano Jiménez Huerta, "*Estudio crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal*", México, Editorial Criminalia, Año 1948, Tomo XIV, número 11.

Jellinek, Georg, "*La Teoría General del Estado*", México, Editorial Oxford, Año 1999.

Kelsen, Hans, "*Compendio de Teoría General del Estado*", México, Editorial Colofón, Año 2000, 2° Edición.

Hobbes, Thomas, "*Leviatán*", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, Año 1996, 7° Reimpresión en Español.

Orellana Wiarco, Octavio, Alberto, *"El Delito de Defraudación Fiscal"*, México, Editorial Porrúa, Año 2001.

Porrúa Pérez, Francisco, *"Teoría del Estado"*, México, Editorial Porrúa, Año 1992, 25° Edición.

Rabasa, Emilio, *"El artículo 14 y el Juicio Constitucional"*, México, Editorial Porrúa, Año 2000, 7° Edición.

DICCIONARIOS

Espasa Siglo XXI, Diccionario Jurídico, España, Editorial Espasa, Año 2002.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, Año 2001.

Editores Libros Técnicos, Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas, México, Año 1999.

Editorial Harla, Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 2, "*Derecho Constitucional*", México, Año 1997.

Editorial Harla, Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 3, "*Derecho Administrativo*", México, Año 1997.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, México, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, Año 2004.

Código Penal Federal, Editorial Sista, México, Año 2003.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, 146ª.
Edición Año 2004.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

<http://www.bma.org.mx>

<http://www.fisnet.com.mx>

<http://www.fce.com.cr>

<http://www.fiscalnavarra.net>

REVISTAS

Revista Mundo Fiscal, Número I, Junio de 2000, "*Delito Penal Fiscal*", por Oswaldo Guillermo Reyes Corona, y Oswaldo Reyes Mora.

Revista Mundo Fiscal, Número VII, Julio de 2001, "*Planeación, Elusión y Simulación Fiscal*", por Oswaldo Guillermo Reyes Corona, y Oswaldo Reyes Mora.