

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO PENAL



OBLIGACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA OTORGAR EL PERDÓN Y PROCEDA EL SOBRESERIMIENTO EN MATERIA DE DELITOS FISCALES FEDERALES CUANDO SE HA SATISFECHO EL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES QUE ORIGINEN EL PROCESO Y SUS SANCIONES RESPECTIVAS

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ALFARO MIRANDA ERWIN

ASESOR: LIC. JOSÉ PABLO PATIÑO Y SOUZA

CIUDAD UNIVERSITARIA 2011.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A mí Padre, Enrique Alfaro Flores por ser el mejor ejemplo de un hombre admirable, por amarme, confiar en mí y apoyarme en todo momento dándome los mejores consejos para luchar por mis sueños y poder alcanzarlos. Gracias por ser el mejor Papá. Gracias por todo. Te amo.

A mí Madre, Miriam Miranda de Alfaro por amarme y velar por mí cada día, por comprenderme y apoyarme en todos los aspectos e impulsarme para alcanzar mis metas. Gracias por ser la mejor Mamá. Gracias por todo. Te amo.

A Celina Villa Ocampo por ser mi niña amada y brindarme su apoyo, comprensión, corresponder a mi amor y darme lo mejor de ti cada día. Gracias por ser la mujer de mis sueños. Te amo.

A mí Hermano, Enrique Alfaro Miranda por esforzarte cada día para ser el hermano mayor en el que puedo confiar, por ser mi guía, el mejor ejemplo de hermano mayor, por apoyarme en todas mis dificultades y ayudarme a superarlas. Gracias por ser mi hermano y amigo.

A mí Hermana, Miriam Alfaro Miranda por su apoyarme, brindarme su cariño y enriquecer mi vida con tu presencia. Gracias ser mi hermana y amiga.

A mí Hermano, Fernando Alfaro Miranda por apoyarme en todo momento, ser en quien seguramente puedo confiar y compartir mis experiencias, triunfos y fracasos, dándome un impulso para poder darte mejor ejemplo. Gracias por ser mi Hermano.

A la Doctora Sara Elena Izazola Licea por confiar en mí y darme la oportunidad de desarrollarme laboral y profesionalmente. Gracias por su apoyo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por mostrarme el camino del conocimiento e impulsar de manera importante mi ambición por querer ser mejor cada día.

A la Facultad de Derecho, por materializar mi ilusión por el Derecho y darme la formación para ser lo que hoy soy.

A mi Asesor, el Maestro José Pablo Patiño Y Souza, por su apoyo, dedicación, tiempo y valiosos consejos.

A mis Maestros de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, por transmitirme su conocimiento con total disposición y atención en mi formación académica.
Gracias.

OBLIGACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA OTORGAR EL PERDÓN Y PROCEDA EL SOBRESEIMIENTO EN MATERIA DE DELITOS FISCALES FEDERALES CUANDO SE HA SATISFECHO EL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES QUE ORIGINEN EL PROCESO Y SUS SANCIONES RESPECTIVAS

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO PRIMERO	
MARCO HISTÓRICO DE LOS DELITOS FISCALES	
1.1. Época Prehispánica	1
1.2. Época Colonial	7
1.3. Época Independiente	10
1.4. Situación Actual	22
Análisis del Capítulo	28
CAPÍTULO SEGUNDO	
MARCO CONCEPTUAL	
2.2. Delito	32
2.1.1. Delitos Fiscales	33
2.1.1.1. Robo Fiscal	35
2.1.1.2. Defraudación Fiscal	36
2.1.1.3. Contrabando	39
2.1.1.4. Abuso de Confianza Fiscal	41
2.1.1.5. Daño en Propiedad Ajena Fiscal	42
2.2. Requisitos de Procedibilidad de los Delitos Fiscales	44
2.2.1. Querrela	45
2.2.2. Declaratoria de perjuicio	46

2.2.3. Declaratoria de Contrabando	47
2.3. Facultades de la autoridad	48
2.3.1. Facultad Discrecional	49
2.3.2. Facultad Reglada	50
2.4. Otorgamiento del Perdón	51
2.5. Sobreseimiento	53
2.6. Contribuciones	53
2.6.1. Accesorios de las contribuciones	56
2.6.1.1. Actualización	56
2.6.1.2. Indemnización	57
2.6.1.3. Recargos	57
2.6.1.4. Sanciones	58
2.6.1.5. Gastos de ejecución	58
Análisis del Capítulo	59

CAPÍTULO TERCERO

ESTUDIO DOGMÁTICO GENERAL DE LOS DELITOS FISCALES

3.1 Clasificación de los delitos fiscales	62
3.2 Imputabilidad e inimputabilidad	77
3.3 Conducta y ausencia de conducta	82
3.4. Tipicidad y Atipicidad	83
3.5. Antijuridicidad y Causas de justificación	85
3.6. Culpabilidad e inculpabilidad	91
3.7 Punibilidad	93
Análisis del Capítulo	95

CAPÍTULO CUARTO

MARCO JURÍDICO DEL PERDÓN LEGAL PARA UN SOBRESEIMIENTO DE LOS DELITOS FISCALES

4.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	101
4.2. Código Penal Federal	104
4.3. Código Fiscal de la Federación	106

4.4. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	108
4.5. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	109
4.6. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	112
4.7. Facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el otorgamiento de perdón en materia de delitos fiscales federales.	120
4.8. Efectos del Perdón Tratándose de Delitos Perseguidos por Querrela	122
Análisis del Capítulo	122

CAPÍTULO QUINTO

REPERCUSIÓN JURÍDICO-SOCIAL

5.1. Aumento Recaudatorio	125
5.2. Adecuación al Artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos	128
5.3. Reforma Administrativa- Hacendaria	129
Análisis del Capítulo	131
CONCLUSIONES	133
PROPUESTA	137
BIBLIOGRAFÍA	141
LEGISLACIÓN	144

INTRODUCCIÓN

El presente estudio, esta basado en la actual problemática que se suscita ante la negación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, de otorgar el perdón en materia de delitos fiscales al imputado que ha satisfecho el pago de los créditos fiscales a su cargo, así como sus sanciones respectivas por la omisión de cumplimiento de sus obligaciones, para que con ello pueda proceder el sobreseimiento del juicio penal.

En atención a lo anterior, podemos entender que podrá haber sobreseimiento del juicio penal, si la Secretaria de Hacienda otorga el perdón, sin embargo, a pesar del cumplimiento de los requisitos establecidos por parte del contribuyente que busca corregir su situación fiscal para ser perdonado por dicha Secretaria, ésta puede omitir o negar dicho perdón, esto con fundamento en el Código Fiscal Federal en su artículo 92 sexto párrafo que a la letra dice:

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

Como se demuestra anteriormente, el Código Fiscal Federal, está concediendo erróneamente a la Secretaria de Hacienda, una facultad discrecional, que en atención a su naturaleza debería ser una facultad reglada, sin embargo, el peor error no es ese, sino que lejos de atender a la debida naturaleza de dicha facultad, deja de lado los elementos que debe de cumplir la facultad discrecional para que el servidor público pueda hacer uso de ella, como lo es el parámetro en

el cual se basará la autoridad para tomar su decisión, ya que sin ello no solo deja de atender a la naturaleza que debería tener como facultad reglada, sino que a falta de estos elementos, deja sin posibilidad al servidor público de utilizarla, ya que de lo contrario se estaría cometiendo un acto arbitrario por no tener una fundamentación sustentable para justificar su decisión, lo cual obvia y claramente termina por contradecir lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que su artículo 16, primer párrafo, dispone que:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

En términos del artículo antes transcrito de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad que afecte la esfera de los particulares debe constar en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tomando en consideración las leyes establecidas con anterioridad al hecho.

Entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto, se configuren las hipótesis normativas.

En atención a lo señalado, resulta lógico considerar errónea la existencia de una disposición que impulsa la arbitrariedad del actuar del servidor público, debido a que iría directamente en contra de lo establecido por la Constitución, ya que todo acto de autoridad debe contar con la debida fundamentación y motivación.

Dejando por el momento de lado el tratamiento de esta disposición como acto arbitrario, podemos comprender que tampoco debería de ser una facultad discrecional, ya que es erróneo considerar que la Secretaría de Hacienda podría omitir conceder el perdón o negarse a otorgarlo si el contribuyente ha tomado la decisión de hacer valer su derecho a corregir su situación fiscal.

Si bien es cierto que el contribuyente ha cometido el error de incumplir con sus obligaciones fiscales, la misma legislación mexicana le da el derecho de corregirlos, asimismo el propio artículo 92 del Código Fiscal Federal, establece como requisito para el otorgamiento del perdón, la satisfacción económica de los créditos a su cargo y de las sanciones originadas por su falta, lo que conlleva a que la Secretaría de Hacienda no puede negarse a otorgar dicho perdón debido a que con ello privaría al contribuyente de su derecho de corrección.

De lo anterior se demuestra nuevamente, que la Secretaria de Hacienda se conduciría en contra de lo establecido por nuestra Carta Magna al omitir otorgar un perdón o al negar el mismo, debido a que carece de toda fundamentación y motivación el hecho de privar a un contribuyente de sus derechos elementales.

Sin embargo resulta importante establecer que la mayor parte de los juzgadores establecen que aun cuando se hubiese efectuado el pago del crédito fiscal adeudado y de las sanciones respectivas por parte del procesado, dicho acto sólo afecta a los hechos y consecuencias del procedimiento administrativo, mas no a la verdad histórica revelada en el proceso punitivo, es decir que no exonera de la culpa al imputado y es por ello que solicitan para la declaración de un sobreseimiento que la autoridad recaudadora en este caso la Secretaria de Hacienda y Crédito Público realice la petición que aduce el artículo 92 del Código Fiscal Federal.

Ahora bien, cuando los imputados pagaran los créditos a su cargo y las sanciones que de ellos deriven o que se hayan garantizado los mismos a

satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la anterior manifestación aun cuando textualmente no se indique, constituye un perdón expreso por parte de la querellante ya que la manifestación la ha realizado la dependencia competente señalando su satisfacción respecto del pago realizado.

De acuerdo a lo anterior, y en atención al artículo 92 antes citado, la autoridad al exteriorizar y manifestar que no existe crédito alguno pendiente a cargo del contribuyente que ha sido imputado, y que por lo tanto el pago fue satisfecho con todo y sus sanciones respectivas, es el elemento suficiente para considerar como perdón tácito a esta declaración.

En consecuencia, tomando en consideración que el perdón tácito constituye una figura benéfica para el procesado, toda vez que de resultar procedente el sobreseimiento tal resolución tiene efectos de una sentencia absolutoria, y que de hacerlo con el principio in dubio pro reo, consistente en adoptar una posición muy favorable para al reo el cual, aun cuando no se encuentre previsto por la ley procesal penal, resulta de observancia por estar implícito en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En atención a todo lo anterior, puedo concluir que resulta ineficaz el planteamiento de una disposición que se intenta aterrizar como facultad reglada, sin contar con los elementos mínimos de funcionamiento de la misma, y que con su deficiencia, puede provocar la existencia de actos arbitrarios por parte de la autoridad hacendaria.

Asimismo, resulta ineficaz el querer distorsionar la naturaleza de una facultad que a todas luces debería ser reglada, debido a que su funcionamiento como facultad discrecional no es lógico, ya que podría ir en contra de principios tanto Constitucionales como legales, debido a que no se debe dejar de lado que la autoridad podría caer en el error de ir más allá de sus funciones o dejar de hacer lo que la ley le exige.

Es por ello, que una facultad discrecional no podría darle la seguridad jurídica al ciudadano del cumplimiento de las leyes y la Constitución, debido a la delicadeza del tratamiento de este asunto, ya que deja sin elementos al servidor público de tomar una decisión adecuada, en el entendido de que se está hablando al mismo tiempo del erario público y de la libertad de una persona y por ello la complicación de que no deba ser discrecional dicho acto.

Basado en las anteriores conclusiones, es por ello que considero que el mejor tratamiento de este tipo de asuntos se debería llevar a cabo por medio de facultades previamente regladas, es decir, que ya no se diera la posibilidad de que el servidor público de que omita el otorgamiento del perdón o la negación del mismo, sino que por el contrario, lo que debería hacerse es plasmar en la disposición la obligación de la autoridad perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de otorgar dicho perdón una vez que ya se han satisfecho los requisitos establecidos por la propia ley.

Para tener un modelo de lo antes mencionado podría utilizar la mayoría de los fragmentos de la disposición que se pretende modificar, quedando de la siguiente manera:

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

CAPÍTULO PRIMERO

MARCO HISTÓRICO DE LOS DELITOS FISCALES

1.1. ÉPOCA PREHISPÁNICA

En este punto, manejaré la evolución histórica y la substancial relación a los delitos que se pudiesen cometer por no cumplir con las obligaciones de carácter contributivo, tomando como punto de inicio la Época prehispánica, en donde el cobro del tributo desempeñó un papel vital para la subsistencia de los Estados, esta figura fue contemplada desde entonces por el dominio azteca, pueblo que de esa época es considerado como uno de los más importantes y representativos del derecho mexicano.

Para los aztecas la guerra y la tenencia de la tierra, se relacionan con la rama más importante de la administración pública: los tributos.¹ “El tributo era producto de la guerra y de los frutos de la tierra”,² este pueblo creó una “ordenada administración fiscal en especie, que fue alabada como sorprendentemente eficaz por los conquistadores. Hubo una pirámide de cobros a cargo de los calpixque, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos”,³ debido a que “todo tributo se cobraba a nombre del *tlatoani*, personificación misma del Estado azteca”.⁴

“La conquista de un pueblo no traía consigo alteración en el orden político o civil del mismo, a lo más la adopción del culto de *Huitzilopochtli* o alguna deidad azteca; la sujeción sólo significaba el pago del tributo que consistía normalmente en productos de la tierra y de la industria del pueblo conquistado, salvo, además, proporcionar soldados para las guerras.

¹ Cfr. DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, “Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 19.

² *Ibidem*, Pág.: 20.

³ FLORIS MARGADANT´S, Guillermo, “Introducción a la Historia del Derecho Mexicano”, Decimoctava Edición, Editorial Esfinge, México, 2002, Pág.: 30

⁴ DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, “Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 20.

Los tributos exigidos a los pueblos comprendían todo lo necesario para la alimentación, el vestido, el mobiliario, y aún el lujo y el entretenimiento. En este sentido es valiosísima la matrícula de los tributos que se halla en el Códice Mendocino,"⁵ y al respecto Galindo y Villa, señala lo siguiente tomando datos de dicho Códice:

"Para dar una idea ligera de las cargas a que estaban sometidos los tributarios, sólo mencionaré el de Tlatelolco que formaba un barrio de la ciudad de México y que tenía por obligación reparar el templo de Huimáhuac (el intérprete le llama 'mezquita'); proporcionar 40 cestos grandes de cacao molido con harina de maíz (cacahuapinol); 800 cargas de mantas grandes de algodón; 80 piezas de plumas valadíes y otras 80 rodelas de plumas; menos las armas, que las pagaban cada año, todo lo demás habían de tributarlo de 80 en 80 días."⁶

"Los otros pueblos, según se encontraran en las tierras frías, templadas o calientes, deberían entregar en especies sus tributos; casi todos ellos tenían la obligación de contribuir con diversas cargas de mantas, unas labradas, no pocas adornadas, en general, hechas de algodón; mantillas, mastates (máxtlatl), huípiles, enaguas; igualmente armas, rodelas (escudos o chimalli) con vistosas plumas y flechas para la guerra; frijoles, chian, huautli o semilla de bledos, maíz, cántaros con miel; papel (amátl o amate) en grandes cantidades (miles de pliegos hechos de fibra del maguey, pieles de venados; jicaras, petates o esteras; cal, leña, vigas, tablones; águilas vivas. Casi todo había que proveerlo abundantemente; la carga era enorme y terrible. Por su parte, los pueblos tributarios de tierra caliente eran obligados a contribuir con grandes cantidades cacaxtles o aparejos con que los indios llevan pesos a cuestras, a manera de albardas; cántaros con miel de abejas, cacao, canastillos con copal blanco para sahumeros, fardos de algodón, hule para pelotas,

⁵ ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio, "Apuntes para la Historia del Derecho en México", Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1984, Pág.: 166.

⁶ DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, "Lecciones de Historia del Derecho Mexicano", Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 20 Cita a GALINDO Y VILLA, Jesús, "El Virrey Antonio de Mendoza y el Códice Mendocino", Editorial Jus, México, 1973, Pág.: 25 y 26.

.pieles de pájaros y de tigres; tecomates, conchas, manojos de plumas de quetzal, talegas de grana o cochinilla; tecomates ricos en que bebían cacao; axiseco; cuentas de piedras finas; turquesas; cuentas y joyas de oro; jicaras con oro en polvo; tabletas de ese mismo metal, de cuatro dedos de ancho y de largo tres cuartos de vara, y el grosor, como de pergamino; bezotes de ámbar claro, guarnecidos de oro; bezotes de buriles (¿berilo?) con su esmalte azul; liquidámbar; el perfume llamado acáyetl para la boca; hachas, hachuelas y cascabeles de cobre y algo más."⁷

En atención a lo anterior, se puede advertir lo excesivamente gravosos que eran los tributos exigidos, ocasionando que se demostrara una inmensa desigualdad entre los vasallos tributarios y los beneficiados de ese tributo, en este caso el rey, los sacerdotes, los nobles, los soldados y las clases privilegiadas, que debido a esto vivían en la comodidad y abundancia.

Es más que conocido el severo carácter del pueblo azteca, que establecía sus penas, muchas veces exageradas en crueldad, y han sido públicadas e incluso mitificadas como sangrientas, como consecuencia de los relatos de los primeros españoles, como sucedió con los sacrificios humanos típicamente religiosos.⁸

“A continuación presentamos una especie de catálogo de tipos delictivos y las penas que les correspondían.

- Para el *aborto*, pena de muerte.
- *Abuso de confianza*, esclavitud.
- El *adulterio* se castigaba con pena de muerte; a los adúlteros se les apedreaba o quebrantaba la cabeza entre dos lozas. Pero el marido que quitaba la vida a su mujer, aún en caso de que la hubiera sorprendido en

⁷ Ídem.

⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Págs.: 26 y 27.

adulterio, era reo de muerte, esto porque, como explica Clavijero, usurpaba la jurisdicción a los magistrados, a quienes pertenecía conocer de los delitos y castigar a los delincuentes. El adulterio sólo se tipificaba en la relación entre varón con mujer casada.

- La *alcahuetería* era castigada quemando los cabellos del culpable en la plaza pública con teas de pino.
- El *asalto* era castigado con pena de muerte.
- La *calumnia* pública y grave se castigaba con la muerte; la judicial, con la pena del talión.
- El *daño en las cosas* tenía diversas penas, según fuera el daño. Así por ejemplo, si se quitaba la vida a un esclavo ajeno se caía en la esclavitud; si se destruía el maíz, pena de muerte.
- La *embriaguez* en los jóvenes era un grave delito; el hombre moría a golpes y la mujer apedreada. En bodas y fiestas sí se podía beber en abundancia.
- *Estupro*, pena de muerte.
- *Falsificación de medidas*, pena de muerte.
- *Hechicería*, pena de muerte.
- *Homicidio*, pena de muerte.
- El *incesto* en primer grado de consanguinidad o afinidad, era castigado con

la pena de morir ahorcados. Todos los matrimonios en ese grado estaban severamente prohibidos por las leyes, a excepción del de cuñados; porque había entre los mexicanos, como entre los hebreos, costumbre de casarse los hermanos con las cuñadas viudas.

- *Malversión de fondos*, esclavitud.
- La *mentira* en sí misma podía acarrear la pena de muerte, si con ella se causaba grave daño.
- *Peculado*, muerte.
- El *robo* se castigaba de diversa manera, según la cosa robada, su valor y el lugar en donde se robaba. Así, si el robo era de poca monta, se condenaba al reo a restituir lo robado y si no lo hacía a la esclavitud.

El que hurtaba en el mercado era ahí mismo muerto a palos por los mercaderes. El que robaba al templo o al ejército, era reo de muerte. El que robaba hasta veinte mazorcas de maíz era multado; pero el que hurtaba más de veinte era castigado con la muerte.

Clavijero nos dice que a cualquier viandante necesitado era lícito tomar de la sementera o de los árboles frutales que había sobre el camino, cuanto bastase para remediar la necesidad presente.

- La *traición* al *tlatoani* o al Estado era castigada con la muerte por descuartizamiento, y los parientes del traidor que lo encubrían, perdían su libertad.
- La *homosexualidad* era castigada con la muerte; si el delincuente era sacerdote lo quemaban vivo. Moría ahorcado el hombre que se vestía de

mujer y la mujer que se vestía de hombre.

- Para la *violación* había la pena de muerte, salvo el caso de que la violada fuera una ramera.
- Los jueces que aceptaban regalos eran castigados con la muerte en casos graves, y la destitución y trasquilamiento en los casos leves; una interpretación mala o torcida del Derecho era castigada, en casos graves, con la pena de muerte; en casos leves con destitución.”⁹

"El perdón del ofendido era algunas veces motivo de atenuación de la pena, como sucedía en el adulterio y el asesinato." ¹⁰

“El código establecía una distinción entre delitos culposos y dolosos, por ejemplo: el homicidio doloso se castigaba con la muerte, y el culposo con la esclavitud a favor de la familia de la víctima.”¹¹

“El *Código de Nezahualcóyotl* incluía algunas causas excluyentes de responsabilidad en el delito de robo cuando era realizado por un menor de 10 años (sujeto a un régimen penal distinto o, como algunos autores lo señalan, como inimputabilidad) o cuando alguien robaba alimento por hambre (estado de necesidad).”¹²

“Como atenuante, el código mencionaba la embriaguez completa; sin embargo, embriagarse a tal grado también era a veces castigado: en el caso de un noble, con el ahorcamiento, y cuando se trataba de un plebeyo, perdía la libertad (y la vida en caso de reincidencia). Nótese cómo al encumbrado (noble) se le trataba con mayor energía que al desposeído, pues se consideraba una obligación del poderoso ser ejemplo para los demás, sobre todo en su forma de conducirse ante la comunidad, y el ebrio era

⁹ DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, “**Lecciones de Historia del Derecho Mexicano**”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 27 Cita a CLAVIJERO, Francisco Javier, “**Historia Antigua de México**”, Editorial Porrúa, México 1971, Pág.: 218.

¹⁰ Ídem

¹¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “**Historia del Derecho Mexicano**”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.: 8.

¹² Ídem.

también un mal ejemplo para los niños.”¹³

“Por lo general, se aplicaban castigos más severos a los miembros de las clases altas (*pipiltiri*) que delinquían, porque se estimaba que tenían una responsabilidad moral mucho mayor con el pueblo y los dioses.”¹⁴

De lo anterior, puede ser que a simple vista no podamos advertir cómo se castigaban los delitos fiscales para este pueblo, sin embargo, podemos analizar dos puntos relevantes al respecto:

En primer, plano debemos recordar que este pueblo es reconocido por que tuvo una impresionante capacidad de recaudación, basada en métodos piramidales que aseguraban el cobro del tributo, y que por ello ante tal eficacia, podríamos comprender que era prácticamente imposible, que un contribuyente cayera en el error de cometer un delito en esta materia.

Por otro lado, si es que este tipo de delitos se llevaban a cabo, según nuestra interpretación, podría ser castigado de acuerdo al catalogo de penas antes mostrado, con una muerte realizada por descuartizamiento, lo anterior debido a que debemos recordar que el tributo era cobrado a nombre del tlatoani, y cometer un delito en esta materia significaría una traición al mismo, trayendo como resultado dicha pena, asimismo, podríamos entender que si los parientes de dicho delincuente lo encubrían perdían su libertad.

1.2. ÉPOCA COLONIAL

Siguiendo con las transformaciones que ha tenido el sistema punitivo en materia fiscal, se encuentra la época Colonial, donde como punto de partida podemos señalar que “por lo que hace al tributo que tenían que pagar los indios, era esto lo

¹³ Ídem.

¹⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.: 8.

que más marcaba la diferencia entre españoles e indios”¹⁵, “La idea de tributo es distinta y aún en cierto modo, opuesta a la de la moderna contribución en cuanto que ésta se supone obra de cooperación aceptada para los gastos públicos; en tanto que el tributo era impuesto por un poder superior, sin que el que lo pagaba tuviera que pedir cuenta de su inversión, la cual podía muy bien ser en beneficio exclusivo del señor. Los españoles satisfacían a sus señores locales un tributo, bajo diversas denominaciones para exclusivo beneficio de éstos, y los indios también, invariablemente, pagaban tributo a Moctezuma o a su respectivo señor, y muchas veces a uno y otro, sin que la idea de pedirles cuenta de su inversión les hubiera jamás ocurrido a los *macehuals*.”¹⁶

“En el principio de la conquista era natural que el tributo se pagara en los frutos o productos de cada región, por no existir moneda, y la cantidad del impuesto debió de ser más o menos la que los indios acostumbraban pagar a Moctezuma o a su respectivo cacique, y sólo se tenía por norma que pagaran menos que en tiempo de su infidelidad y les quedara con qué poderla pasar, dotar y alimentar a sus hijos, separo y reserva para curarse en sus enfermedades,”¹⁷ y para fijar el monto del tributo, se hacían estudios, ordenando que el pago tributario no debía exceder lo que se pagaba al Estado azteca antes de la llegada de los españoles, es decir, el monto del tributo no debía ser tal que privara de lo necesario a las comunidades.¹⁸ ”Quedaban exentos de pago de tributo los caciques y sus primogénitos. En caso de catástrofe se liberaba de la carga tributaria a todo el pueblo.”¹⁹

“La Real Hacienda se encargó de recolectar los impuestos y tributos destinados a la Corona. Por lo general, el Consejo de Indias intervenía directamente en las cuestiones hacendarías, controlando el nombramiento de los funcionarios

¹⁵ DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, “Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.:176.

¹⁶ ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio, “Apuntes para la Historia del Derecho en México”, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1984, Pág.:605

¹⁷ Ídem.

¹⁸ Cfr. DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, “Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.:176.

¹⁹ Ídem.

encargados de la Hacienda, la revisión de cuentas, las visitas y las residencias.”²⁰

“El virrey era el encargado de la administración central de la Real Hacienda y debía instrumentar las políticas necesarias, según las condiciones de cada lugar; los oficiales reales de Hacienda se trasladaban por todos los confines de la Colonia, recaudando y registrando las rentas que correspondían a la Corona, así como vigilando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los vasallos, para el engrandecimiento del erario real.”²¹

“En las principales ciudades del virreinato se establecieron las cajas reales, .que trataban directamente con las autoridades peninsulares; sin embargo, el virrey podía visitar estas cajas y atender algunos asuntos referentes a su dirección.”²²

“Cuando había deficiencia en la recaudación los intendentes cobraban el faltante por medios de apremio usados, no contra el pueblo deudor, sino contra los funcionarios exactores y sus fiadores, los que no se libraban de esa responsabilidad pecuniaria sino presentando constancias de las diligencias practicadas por ellos para el cobro, que probaran que había sido imposible sin su negligencia.”²³

Como podemos advertir de lo anterior, en la época Colonial, era muy difícil que un vasallo fuera imputado por una acción distinta a la desobediencia por no querer pagar tributos, debido a que la responsabilidad recaía sobre los funcionarios que tenían a cargo la recaudación del tributo, y por ello si alguien fuera imputado por algún delito en perjuicio del fisco, sería el propio funcionario encargado de su debida recaudación, que debía llevar a cabo las diligencias necesarias para obtener el pago, y ser absuelto de responsabilidad.

²⁰ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.:51.

²¹ Ídem.

²² Ídem.

²³ ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio, “Apuntes para la Historia del Derecho en México”, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1984, Pág.:489.

1.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE

“Después de consumada la independencia, la inestabilidad va a ser la característica política y social de México.”²⁴

“Agustín de Iturbide es reconocido Emperador de México el 19 de mayo de 1822, por el Congreso. Agustín I fue coronado el 21 de julio de 1822 en la catedral de México. El imperio fue efímero, pues Iturbide abdicó la corona imperial de México el 19 de marzo de 1823.”²⁵

“En los primeros años de la vida independiente de México, el país se encontró en gran desorientación desde todos puntos de vista y, como consecuencia y con mayor razón, en materia de finanzas.”²⁶

“Un factor que se debe tomar en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaleció en la Nación es la guerra de Independencia, con sus 11 años de duración y su prolongación mediante las luchas internas y las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre que terminó en el tercer cuarto del siglo XIX. Durante todos esos años, el caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza, con el subsecuente empobrecimiento del erario, el aumento de sus gastos y de las cuotas impositivas para cubrir su déficit. El resultado natural fue el contrabando y la venalidad de los agentes fiscales, quienes no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, ya que tenían conciencia de la falta de comunicaciones que impedían una rápida acción para que les exigieran responsabilidades. A ello se agregaba la inseguridad derivada de los cambios frecuentes de gobernantes, cada uno de los cuales desconocía la maquinaria de la administración.”²⁷

²⁴ DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, **“Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”**, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 209.

²⁵ Ídem.

²⁶ CARRASCO IRIARTE HUGO, **“Derecho Fiscal Constitucional”**, Cuarta Edición, Editorial Oxford, México, 2002, Pág.: 162.

²⁷ Ibidem, Pág.: 163.

Por otra parte, “podemos distinguir dos momentos en la elaboración de la legislación referente a la materia penal en México; la primera fase durante las primeras décadas de vida independiente, cuando se mantenía la aplicación de la arcaica legislación hispánica y se necesitaba urgentemente elaborar leyes en materia penal que se adecuaran a las condiciones del naciente país; y la segunda, en el México posrevolucionario cuando recién implantada una nueva Constitución, era necesario trasladar los fuertes postulados de defensa social que incluía el ámbito punitivo.”²⁸

- El 22 de febrero de 1832 se establecieron sanciones pecuniarias para los responsables de rebelión, de acuerdo con la cantidad que hubiesen tomado por la fuerza.
- El 27 de septiembre de 1823 se impuso a los salteadores de caminos en cuadrilla, o a los ladrones en despoblado, un proceso militar en un Consejo de Guerra.
- En 1824 se reglamentaron los indultos generales y las amnistías, concediendo al Ejecutivo facultades de conmutar penas comunes, otorgar el perdón o aplicar penas como el destierro.”²⁹

Respecto del tema contributivo, el avance Constitucional demuestra la evolución que tuvo el Estado para solicitar que se contribuyera al erario, “en la fallida Constitución Mexicana de Apatzingán de 1814, se dispuso: a) Que la ley es la expresión de la voluntad general en orden a la felicidad común (artículo 18); b) Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa (artículo 36); las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son una entera sumisión a las leyes y una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos (artículo 41); el supremo congreso mexicano es el órgano representativo de la soberanía (artículo 44) compuesto de diputados elegidos por cada provincia (artículo 48), y tiene como atribución examinar y discutir los proyectos de ley que se propongan, y sancionar las leyes,

²⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.: 173.

²⁹ Ibidem, Pág.: 174.

interpretarlas y derogarlas en su caso (artículo 106). El supremo gobierno se compone de tres individuos (artículo 132) y se sujetará a las leyes y reglamentos que adoptare y sancionare el Congreso en lo relativo a la administración de la Hacienda; por consiguiente, no podrá alterar el método de recaudación y distribución de rentas (artículo 170).”³⁰

Por lo que hace al mencionado proyecto fallido, podemos apreciar que la Administración Pública, busca acabar con la idea de un sometimiento absurdo al gobernado, y por el contrario se acerca más a la idea de que el mismo no se vea despojado arbitrariamente de los bienes conseguidos producto de su trabajo, para aportar al erario público.

“En la Constitución de 1824 se ordenó: a) El poder legislativo de la Federación se deposita en un Congreso General, dividido en Cámara de Diputados y de Senadores (artículo 7), al que compete emitir las leyes que tendrán por objeto fijar los gastos generales y establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, así como arreglar su recaudación (artículo 49 fracción VIII); b) El supremo poder ejecutivo de la Federación se deposita en un solo individuo que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 74), a quien corresponde publicar, circular y hacer guardar las leyes y decretos del Congreso General, y expedir los reglamentos, decretos y órdenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, acta constitutiva y leyes generales, así como cuidar de la recaudación artículo 110 fracciones I, II y V).”³¹

Para esta Constitución ya se podía palpar la validez y eficacia de un ordenamiento que hablara de la búsqueda de una cooperación de los ciudadanos para cubrir el gasto público y no una exigencia del fuerte hacia el débil sino que busca un pacto social en el cual el gobernado no se muestre inconforme de hacer dicha cooperación, asimismo muestra una mayor evolución a lo que hoy podemos

³⁰ URESTI ROBLEDO, Horacio “**Los Impuestos en México**”, Segunda Edición, Tax Editores, México, 2007, Págs.: 116 -117

³¹ Ibidem, Pág.: 117.

considerar como una garantía de legalidad disponiendo que para tener que contribuir al gasto público debe haber como antecedente una ley que lo indique.

“La Constitución de 1836, llamada ‘Bases para la nueva Constitución’, conocida también como la ‘Constitución de las siete Leyes’, en el artículo 3o. de la ley primera estableció la obligación de cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan. Según el artículo 44 de la tercera ley, corresponde al Congreso General dictar las leyes, y decretar anualmente los gastos y las contribuciones con que deban cubrirse (fracciones I y III). Conforme a la cuarta ley, el poder ejecutivo se deposita en el Presidente de la República (artículo 1) el cual tiene la atribución de dar, con sujeción a las leyes generales respectivas todos los decretos y órdenes que convengan para la mejor administración pública, observancia de la Constitución y leyes, así como expedir reglamentos para el cumplimiento de éstas (artículo 16 fracción I); asimismo, deberá cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones de acuerdo a las leyes (artículo 16 fracción IX).”³²

El avance que se muestra respecto de la Constitución de 1836, es debido a que ya no se atiende a disponer sobre una entera sumisión a la ley, en la que el gobernado, debe acatarlo por que así se haya dispuesto, sino que introduce términos como el de “cooperar”, que demuestra una solicitud más amigable al gobernado para que apoye al sostenimiento de las erogaciones del Estado.

Respecto del tema punitivo, “Los primeros proyectos de codificación para los estados se hicieron en el Estado de México en 1831; además, particularmente en Veracruz, en 1835, se aprobó el primer código penal vigente en el país.”³³

“Este primer código aplicado en la República consta de tres apartados: "la Parte Primera, llamada 'De las penas y de los delitos en general'; la Parte Segunda,

³² Ídem.

³³ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.:175.

denominada 'De los delitos contra la sociedad', y la Parte Tercera, que se refiere a los delitos contra los particulares".³⁴

Aunque, algunos autores consideran que el primer Código Penal Federal fue el de 1871, éste se destacó por su severidad, y se uso más allá de Veracruz, en el cual, no se consideraba un delito fiscal.

“En el artículo 31 fracción II de la Constitución de 1857 se dispuso como obligación de los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”³⁵, asimismo, “el poder legislativo se denominará Congreso de la Unión (artículo 50) y aprobará el presupuesto de los gastos e impondrá las contribuciones necesarias para cubrirlo (artículo 72 fracción VIII). El poder ejecutivo se depositará en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 75), y tendrá la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”³⁶

De la evolución en cuanto a la regulación Constitucional de las contribuciones, podemos apreciar una constante, en cuanto a la facultad de imponer contribuciones, esta corresponde al órgano legislativo, y la facultad del ejecutivo de expedir decretos y reglamentos para así, proveer de una exacta observancia, del mismo modo, vemos la introducción al texto Constitucional de dos grandes principios del derecho fiscal, que son la proporcionalidad y la equidad, principios que abordaré más adelante.

De la misma manera en materia punitiva “Con la Constitución de 1857 se establecieron los principios liberales que habrían de regir en el derecho penal mexicano; la declaración de los derechos humanos, incluida en su primer capítulo, regula las garantías del acusado en el proceso penal, junto con otros postulados”.³⁷

³⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Historia del Derecho Mexicano”**, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.:175 cita a PORTE PETIT, Celestino **“Apuntes de la parte general del Derecho Penal”**, octava edición, Editorial Porrúa, México, 1983, Pág.: 49.

³⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio **“Los Impuestos en México”**, Segunda Edición, Tax Editores, México, 2007, Pág.: 157

³⁶ Ibidem, Pág.: 117.

³⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Historia del Derecho Mexicano”**, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004,

“Además, según veíamos, se prohíbe la aplicación de penas de mutilación e infamia, marca, azotes, palos, tormento de cualquier especie, multas excesivas, confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas o trascendentales. Conforme avanzaba el tiempo, era más indispensable crear una legislación específica en materia penal, que se ocupara de la clasificación de los delitos y de las penas.”³⁸

Es por ello que “desde 1861, el presidente Benito Juárez había ordenado que se formase una comisión encargada de elaborar un proyecto de código penal. La comisión elaboró el libro primero del código, pero su labor se vio interrumpida bruscamente por la invasión francesa y tuvo que ser suspendida en forma indefinida.”³⁹

“Hasta 1867, una vez vencido el imperio, Juárez retomó la ciudad de México y de inmediato encargó a la Secretaría de Justicia e Instrucción Pública designar una comisión para la elaboración del código penal. La comisión redactora seleccionada quedó presidida por el titular de la mencionada Secretaría, el licenciado Antonio Martínez de Castro.”⁴⁰ Retomando la tarea encargada por el entonces presidente, “la Comisión concluyó sus trabajos en 1868 y para 1871 se aprobó esta nueva ley, básicamente influida por el código español de 1870, por su orientación en favor de la escuela clásica del derecho penal.”⁴¹

“El proyecto, conocido como *Código Martínez de Castro*, fue promulgado el 7 de diciembre de 1871 y comenzó a regir el 1 de abril de 1872.”⁴²

Respecto de este Código tampoco se consideraron los delitos de carácter

Pág.:175.

³⁸ Ídem.

³⁹ Ibidem, Pág.: 176.

⁴⁰ Ídem

⁴¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Introducción al Derecho Penal”, Decimocuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2008, Pág.: 32.

⁴² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.:176.

fiscal de manera estricta sin embargo en el numeral de este código se hace mención a delitos relacionados con esta materia ya sea que hayan sido cometidos por servidores públicos o por el propio contribuyente para de manera fraudulenta evitar hacer el pago asimismo en materia punitiva notamos un gran avance debido a que por mandamiento de la Constitución se prohibió desde 1857 las penas excesivas y por lo tanto se observa una evolución en el país en la búsqueda de proteger los derechos elementales de cada persona.

“Tras el violento proceso revolucionario, el país sufrió severos cambios en los ámbitos político y social, motivados por la emisión de una nueva Carta Magna.”⁴³ En cuanto al ámbito fiscal, 31 fracción IV adhirió a su texto al Distrito Federal como sujeto activo de tributo por el cuidado que se debe tener en esta materia para quedar obligado al pago de contribuciones ya que al no contemplar como sujeto activo a dicho gobierno el servidor público no tenía fundamento constitucional para hacer algo que la Constitución no le permitía llegando mas allá de sus funciones y quebrantaría las garantías del mexicano y por ello quedó de la siguiente manera:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. (...)

II. (...)

III. (...)

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.”⁴⁴

“Las reformas alcanzaron poco a poco el ámbito del derecho penal y fue patente una vez más la necesidad de crear una nueva legislación punitiva.”⁴⁵

“Hasta 1925, el presidente en aquel tiempo, Plutarco Elias Calles, designó

⁴³ Ibidem, Pág.: 178.

⁴⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México, 2011.

⁴⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Historia del Derecho Mexicano”, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004, Pág.:178.

una nueva comisión para que se encargara de revisar el anterior código y de elaborar uno más acorde con las necesidades sociales del país.”⁴⁶

“Los trabajos de la comisión terminaron en 1929; el presidente Emilio Portes Gil promulgó el código penal el 30 de septiembre de 1929, el cual entró en vigor el 15 de diciembre de ese año.”⁴⁷

“El Código de 1929 fue un código para los delitos; es decir, que las contravenciones no se abarcan en su texto; mas, a pesar de ello, constaba del exorbitante número de 1228 artículos y otros cinco de índole transitoria.”⁴⁸

Al respecto, en el numeral de este Código, se advierte la existencia de una evolución en materia de delitos fiscales, sin embargo, aún no hay una denominación específica a los delitos fiscales, simplemente se observa que el legislador ha puesto empeño en penar conductas dirigidas en perjuicio del erario público.

“Este Código de 1929 fue duramente criticado y de hecho no se logró conocer su eficacia, más bien hubo precipitación por derogarlo y por eso, el Lic. Emilio Portes Gil, Presidente de la República, ordenó designar una nueva comisión redactora formada por Alfonso Teja Zabre, Ernesto Garza, Luis Garrido, José Ángel Cenicerros, José López Lara y Carlos Ángeles, quienes formularon el proyecto, que dio vida al vigente Código Penal Federal. Este Código, promulgado el 13 de agosto de 1931 por el Presidente Ortiz Rubio, entró en vigor el 17 de septiembre del mismo año. Este ordenamiento aún sigue vigente, lo que resulta inexplicable ya que si bien fue considerado un buen documento para su época, actualmente muchos de sus conceptos y orientaciones se encuentran superados. Para tratar de enmendarlo por su falta de actualización se ha abusado de

⁴⁶ Ídem.

⁴⁷ Ídem.

⁴⁸ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, “Introducción al Derecho Penal”, IURE Editores, México, 2003, Pág.: 166.

reformas, que de manera impresionante ha sufrido tan importante cuerpo de leyes; podemos decir que poco queda del código original, pero con tal proceder no se resuelve el problema, sino se agrava, puesto que tantas reformas han suscitado confusiones y hasta criterios contradictorios.”⁴⁹

De igual manera, en el Código en mención, no se atiende de manera específica a los delitos fiscales, y esto se da debido a que al no existir tanta especialización para ese entonces en nuestra legislación, un delito contra el fisco federal se castigaba de la misma manera como si fuera contra un particular, como es el caso del fraude, que simplemente era considerado de esa manera, y no atendía a una especificación por la calidad del sujeto pasivo del delito.

En cuanto al derecho tributario, este “cobra mayor importancia con la expedición en 1938, del primer Código Fiscal de la Federación, suceso legislativo, con el cual se incide el tributo en dos partes, que sería regulado por dos ordenamientos de distinta naturaleza, de la parte substancial se ocuparían las leyes tributarias o impositivas y de la parte administrativa, que se trataría en el nuevo ordenamiento, es decir, el Código Fiscal de la Federación, así mismo mediante este dispositivo legal, se logra la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones administrativas de las contribuciones dispersados en distintas normas”⁵⁰

“Ahora bien, estimando que el Código Fiscal de la Federación de 1938 derogó tanto la Ley General de Percepciones Fiscales, como la Ley de Justicia Fiscal, absorbiendo gran parte de las disposiciones administrativas de dichos ordenamientos, podemos concluir que dicho Código constituye el antecedente más directo y concreto del Derecho Fiscal en México. Por lo que al centrarnos de nueva cuenta a nuestra propuesta de que la materia o sustantividad propia del Derecho

⁴⁹ Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Introducción al Derecho Penal”, Decimocuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2008, Pág.: 33.

⁵⁰ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, “Introducción al Derecho Fiscal”, Primera Edición, Editorial Colección Francisco J. Santamaría Pensamiento y Estudios Jurídicos, México, 2002, Pág.: 89.

Fiscal, es la regulación de los aspectos administrativos de los tributos, así como de la participación del fisco federal en materia tributaria”⁵¹

Dicho Código fiscal según su artículo primero transitorio, entraría en vigor en toda la republica el 1° de enero de 1939. El mencionado Decreto del entonces presidente Lázaro Cárdenas fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, y en el numeral de dicha codificación nos encontramos con el antecedente más directo de la especialización de los Delitos Fiscales.⁵²

En atención a que por primera vez eran contemplados los delitos fiscales como una materia especializada, el legislador sólo dotó a este código con once fracciones en su artículo 232, que enunciarían acciones antijurídicas entre las cuales también se imputa responsabilidad a servidores públicos y se concentra más que en otra cosa en regular el delito ahora conocido como defraudación fiscal, y para ello es dotado de penas en artículos subsecuentes, sin embargo, la impericia del legislador no lo hace advertir que en su artículo 240, el cual haría mención a dichas penas, hace referencia a unas supuestas acciones que menciona el artículo 234, que de inicio ni siquiera menciona acciones antijurídicas, y por ello las penas podrían quedar sin eficacia.

En referencia al perdón fiscal, éste Código aún no menciona algo al respecto, sin embargo, como he notado la codificación del Derecho Penal Fiscal, inició con una mala regulación, debido a que la mencionada impericia del legislador y desatención del mismo podría hacer fácil la elusión de responsabilidad por parte del contribuyente.⁵³

Como era de esperarse, el Código de 1939, tarde o temprano debía irse perfeccionando, es por ello, que incluso se crearon recursos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales pretendían subsanar dichos errores en atención a

⁵¹ Ibidem, Pág.: 90.

⁵² Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1938.

⁵³ Ídem.

que es muy complicado que al primer intento el legislador cubriera todas las necesidades en materia hacendaria, y que asimismo debería comprender apartados que se adentrara más a la relación entre fisco contribuyente.⁵⁴

Por todo lo anterior, mediante el Decreto del entonces Presidente Gustavo Díaz Ordaz, se creó el Código Fiscal de la Federación de 1967, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de Enero, comenzando su vigencia en toda la República según los artículos transitorios, el 1° de abril del mencionado año, para lo cual, a partir de la fecha indicada se derogaron el Código Fiscal de la Federación de 1938, con sus adiciones y reformas, la Ley que creo un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, la Ley que creó un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de nulidad promovidas contra las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal y el Decreto que estableció la Auditoria Fiscal Federal; por lo que podemos advertir la necesidad que se tenia de un nuevo Código que estrechara la relación entre fisco-gobernado.⁵⁵

Este nuevo Código comprendió nuevos aspectos, entre los cuales se encuentran en materia de punitiva, un acrecentamiento en el contenido de su numeral en atención al apartado de delitos, así como mayor especificación sobre la denominación de los delitos fiscales, atendiendo a señalar delitos como el contrabando, el robo fiscal, abuso de confianza fiscal, defraudación fiscal, daño en propiedad ajena, elaboración no autorizada, entre otros, en los cuales también se encuentran los cometidos por servidores públicos; lo que da un mayor panorama al juzgador para imponer penas ante ese actuar.

Asimismo, contempla aspectos como la diferente responsabilidad en que puede incurrir el gobernado en atención a su participación en el delito, así como una

⁵⁴ Diario Oficial de la Federación del 19 de Enero de 1967.

⁵⁵ Ídem.

textual disposición de suplencia por parte del Código Penal.⁵⁶

Con éste ordenamiento, también se destaca una figura muy importante para el Derecho Penal en materia de estos delitos, siendo esta la condena condicional que para su otorgamiento requiere que este satisfecho o garantizado el interés fiscal.⁵⁷

Por lo que hace al otorgamiento del perdón por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pienso que acertadamente en su artículo 43 se consideró otorgar el mismo pagando las prestaciones fiscales originadas o garantizando el interés del Erario Federal quedando la disposición de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 43.- Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

En cuanto a los delitos tipificados en los artículos 51, 65, 71, 72, 75 y 76 se requerirá querrela de la propia Secretaría.

El requisito a que se refiere el párrafo anterior en los casos de las fracciones I, II y III del artículo 51 sólo será necesario si se trata de comerciantes establecidos e inscritos en el registro federal de causantes.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refiere el párrafo segundo de este artículo, serán sobreseídos si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo solicita antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

Dicha Secretaría sólo podrá pedir el sobreseimiento si el proceso paga las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado, o si a juicio de la propia Secretaría ha quedado garantizado el interés del Erario Federal (SIC)”⁵⁸

⁵⁶ Ídem

⁵⁷ Diario Oficial de la Federación del 19 de Enero de 1967.

⁵⁸ Ídem.

A esta disposición sólo habría de añadirse unos cuantos detalles para una mejor recaudación, sin embargo, el legislador prefirió comportarse más severo para el Código subsecuente, ya que de inmediato se advierte que el perdón al mal contribuyente sólo se otorgaba en casos en los cuales la Secretaría de Hacienda promovía querrela y lejos de subsanar errores, el legislador prefiere para el siguiente Código Fiscal Federal, poner trabas para el otorgamiento del mismo.

1.4. SITUACION ACTUAL.

Todos estos sucesos y evolución del derecho punitivo-fiscal, han tenido sus repercusiones con la intención de un perfeccionamiento y la búsqueda de una mejora en el conocimiento de los conflictos que se presentan, para lograr entre otras cosas el aumento en las recaudaciones de la Secretaría de Hacienda, para este intento de aumento en las percepciones el día 31 de diciembre de 1981, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto del entonces Presidente de la República José López Portillo, el cual daba vida a el nuevo Código Fiscal de la Federación, que entraría en vigor para toda la República el primero de octubre de 1982, y cuya vigencia continúa en la misma.

Para el caso que nos compete en este momento, el Código Fiscal de la Federación, demostró grandes transformaciones en comparación con el del Código anterior, en atención a que nos percatamos que demuestra mayores dificultades para la obtención de un perdón por parte de la Secretaría, convirtiendo lo que era en una facultad reglada, en una facultad “discrecional” de la misma, y que en la actualidad tanto como en la publicación del Decreto mencionado en el Diario Oficial de la Federación, este apartado refiere lo siguiente en su artículo 92:

“Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”⁵⁹

Como demuestra la anterior disposición, el Código Fiscal Federal vigente, exige el pago de las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien que estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría, antes que someter a consideración si una vez satisfecha la prestación se otorgara el perdón al contribuyente, lo cual puede derivar en que el imputado pague las prestaciones causadas y no sea aceptada su solicitud de perdón, aunque ya no exista ningún perjuicio al Erario Federal, lo que, al mismo momento, podríamos considerar un acto ilegal, en atención a que la Secretaría no tendría bases para fundamentar una negativa, sin embargo al existir esta *laguna* en la ley, puede dar pauta a arbitrariedades por parte de la autoridad.

Ahora bien, me he referido que la modificación realizada por el legislador para la obtención del perdón de la Secretaría, sólo quedó en intento de aumento en las percepciones, debido a que “en México, los ingresos hacendarios que servían para el gasto público hasta antes de 1988 eran menores a 35%, en comparación con los de países industrializados, donde llegan a ser de 90% de la captación tributaria, con lo que mantienen economías sanas en crecimiento, en tanto que el déficit del gasto público se y se sigue financiando a través de préstamos externos o mediante la emisión de billetes (López Portillo) o de papel moneda (Carlos Salinas y los Tesobonos) de los que nadie sabe su destino.”⁶⁰

⁵⁹ Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

⁶⁰ CARRASCO IRIARTE HUGO, “**Derecho Fiscal I**”, Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008, Pág.: 277 cita a Arturo Urbina Nandayapa, “**Los Delitos Fiscales en México**”, t 1, Ed. Sicco, México, 1997.

“Así pues, uno de los puntales de la economía es la percepción tributaria, y el mejor medio para aumentarla es el castigo ejemplificador. Ahora, en México, gran parte del universo de contribuyentes sigue sin pagar sus impuestos, pero es consciente del riesgo que genera su conducta, sobre todo con el cambio radical de la política fiscal de seguimiento coercitivo en contra de determinados contribuyentes para aumentar la recaudación tributaria.

En este contexto encontramos dos tipos de conductas: la del contribuyente que decide no pagar sus impuestos y corre el riesgo de ser descubierto, pero confía en que el tamaño del padrón de contribuyentes jamás será revisado en su totalidad, y la del contribuyente que, a pesar de ser revisado en una auditoría, decide corromper a las personas encargadas de efectuarla, ésta es una conducta conocida comúnmente. Las renuncias que debieron presentar la mayoría de los administradores locales de la República en agosto de 1995 pudieran ser indicativos de los esfuerzos de la autoridad hacendaría para solucionar el problema de corrupción.

A partir de 1996, la mecánica de cobro cambió de manera abrupta al iniciar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la campaña de publicidad más intimidatoria que se haya conocido y que tiende, en una actitud francamente amenazadora, a que el contribuyente pague sus impuestos. Éste ha sido un cambio profundo que indica la gravedad del problema de la baja recaudación y de la importancia que tendrá a futuro el combate a la evasión fiscal.”⁶¹

En cuanto a todo lo antes comentado, es importante enfatizar que “todo Estado democrático de derecho se caracteriza por los límites que tiene para aplicar su potestad punitiva; es decir, un Estado democrático de derecho en ningún momento debe sobrepasar los límites que establecen los principios generales del derecho y los de la teoría general del delito, a riesgo de que se le catalogue como tiránico, autoritario y oportunista, o simplemente no democrático. Los principios de

⁶¹ CARRASCO IRIARTE HUGO, “Derecho Fiscal I”, Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008, Pág.: 277 – 278 cita a Arturo Urbina Nandayapa, “Los Delitos Fiscales en México”, t 1, Ed. Sicco, México, 1997.

legalidad, utilidad o eficacia de la intervención penal mínima —que comprende los caracteres *fragmentario, subsidiario y de ultima vatio*—, *seguridad jurídica, del non bis in idem, del bien jurídico, de culpabilidad y de proporcionalidad*, constituyen no solamente los límites propios del *ius puniendi*, sino que, como se dijo, dan las características propias de todo Estado democrático de derecho.

La enorme importancia que tiene el tema de los límites del *ius puniendi* es que, con base en su limitación, en él se fundamenta el modelo de Estado que cada sociedad acoge. Cuanto mejor regulado jurídicamente se encuentre el derecho de castigar, mayor seguridad jurídica en la sociedad se tendrá, mayor y mejor cumplimiento y respeto de las normas y leyes se logrará, menos excesos y daños a la sociedad con el uso de la pena se causarán, y mayor creencia en el derecho y en las leyes se conseguirá.”⁶²

Atendiendo lo anterior, y a sabiendas que el Estado Mexicano es considerado por la propia Constitución Política como un Estado Democrático, tal y como señala el artículo 40 que a la letra dice:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”⁶³

No se deberían rebasar ciertos límites en materia punitiva, y en ese contexto nuestra legislación no podría contener una disposición que viole prerrogativas, por lo que debemos comprender que de existir una negativa a el otorgamiento del perdón por parte de la Secretaría de Hacienda, nos encontraríamos frente a un acto totalmente arbitrario, en atención a que el imputado ha tenido a bien satisfacer los requisitos que la ley le demanda para poder obtener el otorgamiento del mismo, sin

⁶² CARRASCO IRIARTE HUGO, “**Derecho Fiscal I**”, Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008, Pág.: 280 cita a Raúl González Salas Campos, “**Los delitos fiscales**”, Pereznieto Editores, México, 1995, Págs.: 20-21

⁶³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2011.

embargo, el hecho de que exista esa laguna en la ley, da pauta a la autoridad a que cometa injusticias.

En base a lo anterior, y sin dejar de lado que la disposición señala claramente que *la petición de la Secretaría se hará discrecionalmente*, no se establece en la disposición causas por las cuales la autoridad podría hacer la negativa de la solicitud, y por ello al ser negada la misma, actuaría sin fundamentación alguna, por lo que iría más allá de sus facultades, actuando de manera tiránica, lo cual tampoco es permitido por nuestra propia Carta Magna que establece lo siguiente:

“Artículo 14. ...

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”⁶⁴

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento. ...”⁶⁵

En términos de los artículos antes transcritos de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad que afecte la esfera de los particulares, debe constar en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tomando en consideración las leyes establecidas con anterioridad al hecho.

Entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que

⁶⁴ Ídem.

⁶⁵ Ídem.

exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto, se configuren las hipótesis normativas.

Por todo lo anterior, podemos comprender que nuestra Constitución no da pauta a arbitrariedades o abusos tiránicos, y por el contrario da oportunidad al gobernado de corregir errores en los cuales haya incurrido.

A fin de poder establecer una debida aplicación al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, sin transgredir las garantías del imputado, podemos contemplar que en el artículo 93 del Código Penal Federal, se establecen dos formas de perdón: expreso, si se manifiesta en acto público; y lo que podríamos considerar como un perdón tácito, si se infiere de los actos realizados por la parte ofendida o legitimada, de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Ahora bien, el perdón a que se hace referencia es admisible en delitos de:

- a) Querella;
- b) Perseguidos por declaratoria de perjuicio siendo en estos casos el de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable, ó;
- c) Por algún otro acto equivalente a la querella.⁶⁶

En todos estos supuestos, es suficiente que se haga la manifestación de la persona autorizada o legitimada, de que el interés está satisfecho, para que proceda el perdón tácito.

Es conveniente resaltar que en los delitos fiscales señalados procede el perdón tácito que establece el Código Penal Federal, no obstante que dicha figura no se establezca en el Código Fiscal de la Federación, que es la ley especial tratándose de delitos fiscales.

⁶⁶ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México 2011.

Por tanto, esperar una actitud de perdón expreso por la autoridad hacendaria a favor del procesado, podría provocarle a éste perjuicios de manera considerable y quizá irreparable, además del costo económico y social que le significa al Estado y a la sociedad el proseguir innecesariamente con un proceso penal.

Consecuentemente, atendiendo a que el perdón tácito constituye una figura benéfica para el procesado, toda vez que de resultar procedente el sobreseimiento tal resolución tiene efectos de una sentencia absolutoria y que de hacerlo con el principio *in dubio pro reo* consistente en adoptar una posición muy favorable para al reo.

Ahora bien, cuando el procesado realiza el pago total de su adeudo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga el perdón tácito, ya que dicha autoridad exteriorizó y manifestó que no existe crédito alguno pendiente de pago y por lo tanto fue satisfecho el interés del afectado.

ANÁLISIS DEL CAPÍTULO

Iniciando con el análisis de este primer Capítulo denominado “Marco Histórico de los Delitos Fiscales”, donde me he dado a la labor de recabar y exponer la evolución histórica de los delitos fiscales, desde sus orígenes que motivaron su regulación en México, partiendo de conductas de distinta envergadura a las que se muestra hoy en día, donde se expone como punto de partida la Época prehispánica, enfocado particularmente al pueblo azteca, esto debido a su gran impacto en la historia de nuestro país, en la cual este tipo de delitos pudiera parecer a simple vista no regulado por ellos, pero tras una fuerte investigación y atendiendo a la interpretación de sus ordenamientos, nos da pauta para entender que sí pudiéramos llegarnos a percatar de conductas que merecieran alguna pena en materia contributiva.

En esa tesitura, como se vio a lo largo de dicha exposición histórica, todo tributo se cobraba a nombre del *tlatoani*, personificación misma del Estado azteca, y que una traición hacia éste, hacia merecedor de una pena corporal, traducido esto en una muerte por descuartizamiento, de lo cual podemos advertir la excesiva severidad que podría significar el faltar a las contribuciones solicitadas en este pueblo.

Sin dejar de lado esto debemos así también destacar, que este tipo de delitos para los aztecas se daban con poca frecuencia, en atención a que los mismos fueron creadores de uno de los más exitosos sistemas recaudatorios históricamente hablando, y por tanto pese a su dificultad de falla imponían penas un tanto crueles.

En ese mismo orden de ideas y tras la conquista, encontramos la Época Colonial, en donde se expone de un sistema establecido por otro totalmente distinto a la llegada de un nuevo gobierno, en donde nos percatamos de la existencia y nacimiento de instituciones muy peculiares las cuales establecieron los aztecas en territorio mexicano, y bajo las cuales las tribus nativas se tuvieron que someter no obstante de lo ruinoso que pudiese representar para las mismas, en dichas instituciones nos percibimos situaciones de desigualdad entre nativos y españoles dado que estos últimos tenían privilegios frente a los primeros.

En materia punitiva contributiva, nos encontramos que para esta época los posibles imputados resultaron ser los propios funcionarios encargados de percibir las contribuciones de los pueblos, dado que su sistema impositivo obligaba a los mismos a la obtención del tributo, pero en caso de que este no fuera cubierto, era el propio funcionario quien tendría que justificar el motivo por el cual dicha percepción no se obtuvo, y de no ser así el responsable sería este por su mal administración o recaudación, en atención que para ello se le pagaba.

Tras el movimiento independentista se dio el nacimiento del Estado Mexicano,

y con ello la llegada de un nuevo gobierno que impondría sus nuevas instituciones, es por ello que en esta exposición histórica nos centramos a demostrar las múltiples transformaciones que tuvo el sistema contributivo mexicano, así como el establecimiento de nuevas instituciones para obtener una mejor recaudación y la evolución de las mismas, en atención a que como mencionamos en los primeros años de vida independiente se vivieron momentos de anarquía y la regulación punitiva en materia de recaudación fue lo último en que se pudiera pensar.

Para esa época, lo único que fue establecido como materia de importancia fue porcentajes aproximados sobre los cuales se iba a pagar la contribución, derivado que poco a poco el gobierno debió estrechar lazos con el gobernado, haciéndolo entender que tras el nuevo gobierno y con la evolución de las instituciones, las recaudaciones que obtuvieran serían producto de un pacto social en la que el gobernado contribuiría al sostenimiento del Estado mexicano.

Es por ello que poco a poco se fue regulando esta materia, y tras el nacimiento de los primeros códigos penales en el Estado de México y Veracruz, se dio la regulación punitiva de conductas antijurídicas, pero estas vistas desde un panorama general, sin hacer énfasis en la especialización que obtenía en atención al sujeto pasivo del delito que para el caso concreto sería la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La evolución de los delitos fiscales fue más allá, y con el nacimiento del primer Código Fiscal Federal, se dio así también la especialización de los delitos fiscales, que en un principio para el primer Código establecido sólo se hacía referencia a un pequeño grupo de conductas que hacían alusión principalmente a lo que hoy conocemos como defraudación fiscal pero sin recibir aún ese nombre propiamente.

Asimismo, notamos la impericia de un legislador que pudo haber dejado sin eficacia esto, debido a que en su narrativa de penas, confunde artículos, lo que pudiere ocasionar una desobediencia a las disposiciones de este primer Código para

su apartado de delitos, entre otras características importantes encontramos que no otorgaba ninguna clase de perdón al imputado.

Sin embargo, tras la derogación del mencionado Código, fue establecida para este tipo de delitos, una serie de hipótesis que debían de cumplirse para el otorgamiento de un perdón, lo que para nuestra situación actual no se avanzó en este tema, sino por el contrario nos encontramos en el penoso caso de que el gobierno lejos de permitir al gobernado la corrección de sus errores, puso más dificultades al imputado para la obtención de un perdón aún cuando el perjuicio al erario público deje de existir, lo que demostramos va en contra de nuestra Carta Magna y transgrede garantías individuales.

He ahí como llegamos a la situación actual del Estado Mexicano, en la cual incluso la ley se ha visto manchada al describir métodos truculentos de recaudación, en el que el imputado puede ser burlado por la propia autoridad, al realizar los pagos respectivos que dejen de perjudicar al Erario Público sin obtener el beneficio del perdón el cual establece en su numeral, toda vez que la laguna que se encuentra en dicha disposición, hace al gobernado susceptible de sufrir arbitrariedades por parte del funcionario encargado de hacer dicho otorgamiento.

CAPÍTULO SEGUNDO

MARCO CONCEPTUAL

2.2. DELITO

Respecto del delito, el Doctor en derecho Fernando Castellanos Tena menciona que los elementos esenciales del delito son: conducta, tipicidad, antijuridicidad (o antijuricidad) y culpabilidad, mas esta última requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario, concebida como capacidad de culpabilidad, constituye no un presupuesto de ésta, sino el primero de sus elementos sobre los que reposa el juicio de reprochabilidad. Que concurren a la vez todos los factores del delito; por ello suele afirmarse que no guardan entre sí prioridad temporal, pues no aparece primero la conducta, luego la tipicidad, después la antijuridicidad, etc., sino que al realizarse el delito se dan todos sus elementos constitutivos.⁶⁷

Por su parte, el maestro Mario Garrido Montt, señala que la noción del delito puede apreciarse desde diversas posiciones. Sociológicamente el delito es un "hecho" de relevancia social; la sociología criminal pretende determinar lo que desde el punto de vista de la comunidad corresponde calificar como tal, qué causas lo provocan, cuáles son sus consecuencias y los sistemas de defensa social.⁶⁸

Asimismo, la Doctora Elba Cruz y Cruz, opina que también puede ser estudiado como comportamiento del ser humano, donde lo que interesa determinar es la razón o motivación del por qué un hombre delinque, las características del ente delincuente y qué debería hacerse para evitar que lo sea. Considera y analiza el delito en cuanto obra individual y no como un evento social.⁶⁹

A lo largo de la historia del Derecho Penal, han existido diversos autores con

⁶⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando, **"Lineamientos Elementales de Derecho Penal"**, Editorial Porrúa, Cuadragésima Edición, México, 2003, Pág.: 136.

⁶⁸ CRUZ Y CRUZ, Elba, **"Teoría de la Ley Penal y del Delito"**, Editorial IURE, México, 2006, Pág.: 91 cita a GARRIDO MONTT, Mario, **"Nociones Fundamentales de la Teoría del Delito"**, Editorial Jurídica de Chile, 1992, Pág.: 10

⁶⁹ CRUZ Y CRUZ, Elba, **"Teoría de la Ley Penal y del Delito"**, Editorial IURE, México, 2006, Pág.: 91

la intención de encontrar una definición para el delito, que contenga todos los detalles y elementos que lo caracterizan, atento a esto, se muestran concepciones de diversos autores:

“Es la infracción de un deber exigible, en daño de la sociedad o de los individuos (Rossi); es un ente jurídico constituido por una relación de contradicción entre un hecho y la ley; es una disonancia armónica; es la infracción de la Ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso (Carrera); es la violación de un derecho (Frank); es la violación de un derecho o un deber (Tarde); es no solamente la oposición a la voluntad colectiva cuya expresión es el derecho, sino también la oposición al deber (Wundt, Wulffen); es, desde el ángulo histórico, toda acción que la conciencia ética de un pueblo considerada merecedora de pena, en determinado momento histórico; y desde el ángulo valorativo, todo acto que ofenda gravemente el orden ético y que exige una expiación consistente en la pena (José Maggiore).”⁷⁰

En virtud de lo anterior, legislación punitiva Federal no podía quedarse atrás, y en atención a esto el Código Penal Federal en su artículo séptimo dispone que “delito es el acto u omisión que sanciona las leyes penales”⁷¹, lo cual es interpretado y “se ve soportado con una referencia más exacta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente manera: Es toda aquella Conducta, Típica, Antijurídica y Culpable”⁷²

2.1.1. DELITOS FISCALES

Tomando como base de esta nueva definición, el concepto dado en el anterior punto podemos destacar que “el ilícito fiscal comprende dos aspectos: la infracción o

⁷⁰ CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl. “Derecho Penal Mexicano. Parte General.” Edición Decima octava revisión. Editorial Porrúa. México. 1995. P.p. 220 y 221.

⁷¹ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

⁷² ALFARO MIRANDA, Enrique, Tesis Profesional denominada: “Incompetencia del Juez Cívico para Conocer del Delito de Lesiones”, Ciudad Universitaria, 2010, Pág.: 45

contravención, que se ubica solo dentro del terreno administrativo; y delito es una conducta típica y penalmente sancionable, que se ubica desde luego, en el ámbito del Derecho Penal”⁷³

En esa tesitura la especialista en Derecho Penal, Doricela Marbarak, reconoce que el ilícito es un concepto que puede vulnerar simultáneamente distintos ordenamientos entre ellos el derecho fiscal, y la sanción, que aunque no el único, es un elemento importante para determinar en un momento dado si esa conducta ilícita cae sobre una de las distintas ramas del derecho.⁷⁴

En ese sentido, podemos definir al delito fiscal como aquella conducta que reúna las características de ser típica, antijurídica y culpable; la cual para el caso concreto debe contravenir una norma legal de carácter fiscal o producir lo que esta misma prohíbe, lo que para el caso concreto derive en la imposición de una pena como resultado a la realización de un perjuicio, menoscabo o daño al Erario Federal.

En ese sentido podemos comprender a los delitos de una manera que comúnmente regula el Código Penal Federal, dando a ellos el carácter fiscal en atención al sujeto pasivo que protege el Código Fiscal de la Federación, es decir, podemos atender a un tipo de delitos en forma general, y comprender su carácter fiscal en vista de que el perjuicio o menoscabo causado recae sobre el patrimonio de la Hacienda Pública Federal, y es por ello que en los puntos subsecuentes, me enfocare a realizar una definición y clasificación de acuerdo al bien jurídico protegido sobre los delitos establecidos por el Código Fiscal, aunque el mismo los denomine de ya de una manera, haciendo el señalamiento pertinente sobre su concepto generalmente reconocido como delito no especializado, para posteriormente incorporar a las definiciones su carácter especial.

⁷³ MARBARAK CERECEDO, Doricela, **“Derecho Penal Fiscal”**, Lazcano Garza Editores, México, 1993, Pág.: 70.

⁷⁴ Cfr. MARBARAK CERECEDO, Doricela, **“Derecho Penal Fiscal”**, Lazcano Garza Editores, México, 1993, Pág.: 73

2.1.1.1. ROBO FISCAL

El delito de robo a lo largo de la historia ha recibido distintas definiciones realizadas por diversos autores, que incluso han llegado a formar parte de las distintas legislaciones penales del mundo, así también, la doctrina ha intentado crear un concepto que plasme todos los elementos que debe contemplar este ilícito, en atención a esto, el reconocido jurista Celestino Porte Petit en una definición de su autoría nos menciona los elementos que debe comprender el mismo señalando que “Para que pueda considerarse responsable al sujeto, del delito de robo, debe apoderarse de la cosa ajena, mueble, sin derecho y sin consentimiento, apropiarse de ella cuando tiene sobre la misma una detentación subordinada u obtenerla por medio de la violencia moral”⁷⁵

En ese mismo orden de ideas, la legislación punitiva mexicana en materia federal nos comparte en el Artículo 367 del Código Penal Federal, su definición respecto de este delito estableciendo que “Comete el delito de robo: el que se apodera de una cosa ajena mueble, sin derecho y sin consentimiento de la persona que puede disponer de ella con arreglo a la ley.”⁷⁶

De los dos anteriores conceptos podemos determinar que los elementos recurrentes que nos indicarían la presencia del delito de robo son:

- Que exista o se dé un apoderamiento
- Que la cosa sea ajena;
- Que se trate asimismo de un bien mueble,
- Que el apoderamiento de esa cosa se realice sin derecho ni consentimiento de la persona que de acuerdo a la ley puede disponer de ella, y ;
- Que sea con animus lucrandi ó con animus domine

En ese sentido, podemos realizar un concepto de delito de robo fiscal federal,

⁷⁵ PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, “**Robo Simple**”, Editorial Porrúa, México, 1984, Pág.: 5.

⁷⁶ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

dando la especialización pertinente en atención al sujeto pasivo sobre el cual recae el perjuicio o menoscabo comentando que: Comete el delito de robo fiscal: el que se apodera de una cosa mueble perteneciente a la Hacienda Pública Federal, sin derecho y sin consentimiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es quien en atención a las leyes puede disponer de la misma.

En esa tesitura podemos encontrar a lo largo del numeral establecido para el capítulo de delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación distintas conductas que se clasifican dentro del rubro de delito de robo fiscal aunque el propio Código le dé otra definición a las mismas entre las cuales encontramos a la establecida en el artículo 105 en su fracción IX, que ordena que se sancionará con las mismas penas establecidas para el delito de contrabando, a quien “retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales”,⁷⁷ entre otros.

De lo anterior podemos advertir la existencia de este tipo de delitos con otra denominación establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

2.1.1.2. DEFRAUDACIÓN FISCAL

En la actualidad y en las distintas ramas del Derecho, fraude indica unas veces la astucia o el artificio, en otras ocasiones indica engaño y en otras se entiende más ampliamente como un comportamiento desleal que causa daño o perjuicio al patrimonio de otros. Se podría decir que desde el punto de vista objetivo, fraude equivale a mendacidad, astucia o artificio, a través del cual se causa un daño patrimonial injusto, correlativo al provecho indebido que adquiere el agente; y desde el punto de vista subjetivo, se puede entender como aquel que implica una voluntad de engañar y de lesionar un interés ajeno.⁷⁸

⁷⁷ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

⁷⁸ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “**Los Delitos Fiscales**”, Pereznieto Editores, México, 1995, Pág.: 60 – 61.

En materia general para el Código Penal Federal el Fraude es entendido por el artículo 386 este delito en el que dice que “comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.”⁷⁹

En ese sentido se debe comprender que desde el punto de vista del Derecho Penal, el fraude es basado en las conductas típicas que tienen el carácter de engañosas o de defraudadoras, que son aquellas que lesionan o ponen en peligro el Bien Jurídico de determinadas personas físicas o morales. Se caracterizan porque se realizan con el firme propósito de lesionar el patrimonio de determinadas personas, apoderándose de los bienes que a éstas les pertenecen. Los comportamientos típicos en estos casos se caracterizan por el empleo del fraude o del engaño.

Defraudar, desde el punto de vista del Derecho Penal, no es sólo la acción de infidelidad que causa una lesión al patrimonio de una persona, sino cualquier quebrantamiento de una relación de confianza.⁸⁰

Sin embargo el Código Fiscal de la Federación conceptualiza la defraudación fiscal en su artículo 108 detallando que “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.”⁸¹

En el Derecho Fiscal el fraude fiscal se podría entender como aquel comportamiento fraudulento (comisivo u omisivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de los tributos. Desde esta perspectiva el fraude fiscal se caracteriza porque el agente mediante maniobras maliciosas o maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones o disimulaciones induce a error a las

⁷⁹ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

⁸⁰ Cfr. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “**Los Delitos Fiscales**”, Pereznieto Editores, México, 1995, Pág.: 61.

⁸¹ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

Autoridades Hacendarías que se encargan del control y de la inspección fiscal, haciéndolas creer que no se tiene obligación de pago.

Para algunos el fraude fiscal no se debiera entender como un simple incumplimiento de los deberes fiscales, como sería el hecho de dejar de presentar las declaraciones o de pagar el impuesto, sino que debe constituir una verdadera auténtica *mise en scène* (puesta en escena), tendente a engañar a los órganos de la administración pública encargados de la recaudación de los tributos, ya que lo que se debe castigar penalmente es el carácter fraudulento de la conducta a través de la cual se induce a error por medio del engaño.

Se dice que es éste uno de los criterios fundamentales que justifica la transformación del ilícito administrativo en ilícito penal, como ya se vio anteriormente, y que forma parte esencial del contenido del injusto que caracteriza el comportamiento merecedor de pena.

Es conveniente destacar que el carácter engañoso de la conducta típica por la que se intenta inducir al convencimiento de que no se tiene obligación de pagar, puede tener diferente significación para el Derecho Penal que para el Derecho Fiscal.

Si bien es cierto que se parte de la misma concepción del Bien Jurídico protegido, es decir, la protección del sistema tributario, el Derecho Penal, como ya se dijo, no debe intervenir sino cuando este Bien Jurídico ha quedado lesionado ó es puesto en peligro. En cambio el Derecho Fiscal puede imponer sanciones administrativas aún cuando no se haya lesionado dicho Bien Jurídico ni se haya puesto en peligro. Basta al Derecho Fiscal la imposición de las sanciones pecuniarias por el solo incumplimiento de las obligaciones fiscales. De acuerdo con esto, será distinto el contenido del carácter engañoso y el de defraudación para el Derecho Penal y para el Derecho Fiscal.

Las conductas típicas que tienen el carácter de engañosas o de defraudadoras

para el Derecho Fiscal, si bien es cierto que también lesionan o ponen en peligro el Bien Jurídico protegido, se diferencian de las del fraude del Derecho Penal en que normalmente éstas se realizan con el firme propósito de no enterar las cantidades a que tiene derecho la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones que deben a ésta, convenciendo o intentando convencer que no tienen la obligación de pago.

Se considera, por tanto, que defraudar desde el punto de vista del Derecho Fiscal no es sólo la acción de infidelidad que causa una lesión al sistema recaudatorio sino cualquier pretender lograr que Hacienda crea que no se tiene obligación de pagar.⁸²

En ese sentido puedo concebir de una manera breve respecto de la defraudación fiscal a aquella cometida mediante engaños o aprovechamiento de errores del fisco federal, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Erario federal.

2.1.1.3. CONTRABANDO

Aunque el delito de contrabando en su definición ya cuenta con su carácter de delito fiscal es necesario hacer mención a este delito en atención a la importancia que tiene el mismo y aunque la legislación fiscal no nos ofrece propiamente un concepto de este delito, si nos hace mención de bajo qué conductas es considerado este, es por ello que el Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

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

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

⁸² GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “Los Delitos Fiscales”, Pereznieto Editores, México, 1995, Pág.: 60 – 62.

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

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”⁸³

De lo anterior, conseguí localizar distintos elementos que conforman este delito para así poder realizar una definición sobre el mismo, atento a ello distingo que:

- Se debe de tratar de una introducción o extracción de mercancías del país, en la que la introducción puede ser de otro país, desde zonas libres al resto del país o una extracción de los recintos fiscales o fiscalizados para internarla en el país, y;
- Que no se realice el pago de todas las contribuciones y cuotas que esto deriva;
- Que se realice sin permiso de la autoridad si este es necesario o en contra de lo que prohíben las leyes.

De los anteriores elementos lograré realizar una definición propia atendiendo a que el contrabando es la entrada clandestina desde otro país, zonas libres al resto del país o de los recintos fiscales o fiscalizados para internarla en el país; o la salida del país de mercancías prohibidas o sometidas a autorizaciones o el pago de contribuciones y cuotas en los que se evade esas responsabilidades ante la Hacienda Federal.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación este delito se considera

⁸³ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

calificado si:

- Se realiza con violencia física o moral, es decir que al llevarse a cabo no se realice de manera pacífica;
- Se realice de noche o por un lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías, es decir por un lugar distinto autorizado a la agencia aduanal autorizada;
- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público, como podría ser ostentarse como agente aduanal o como uno de sus colaboradores;
- Usando documentos falsos, como el pedimento, facturas entre otras
- Cometido por tres o más personas.

2.1.1.4. ABUSO DE CONFIANZA FISCAL

En atención a este delito reconocido en su forma simple el jurista Maggiore, indica que en el Código Italiano, el abuso de confianza se encuentra regulado como apropiación indebida, a la cual ha definido como "el hecho de quien, para obtener para sí o para otros un provecho injusto, se apropia dinero o cosas muebles ajenos, cuya posesión tiene por algún título".⁸⁴

Mientras que el maestro Francesco Carrara menciona que: "Definimos el abuso de confianza como la apropiación dolosa de una cosa ajena, que se ha recibido del propietario mediante una convención que no transfiere el dominio, y para un uso determinado." Asimismo detalla los elementos esenciales que comprenden este delito, siendo estos:

- La transmisión de la posesión de una cosa del propietario al agente;
- Que no se haya transmitido el dominio;
- Que la cosa transmitida sea mueble, y;
- Que el agente se apropie de la cosa que le fue transmitida.⁸⁵

⁸⁴ MAGGIORE, Giuseppe, "**Derecho Penal, Parte Especial**", volumen V, Ed. Temis, Bogotá, Colombia 1989, p. 159.

⁸⁵ CARRARA, Francesco, "**Programa de Derecho Criminal**", tomo 6, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 1966, Pág.: 364.

En atención a lo establecido por la legislación punitiva federal el cuarto elemento se perfeccionaría si se hablara en vez de una apropiación, de una disposición del bien con beneficio para el agente o para un tercero.

En virtud de lo anterior, podemos realizar una definición sobre el delito de abuso de confianza fiscal federal, dando la especialización pertinente en atención al sujeto pasivo sobre el cual recae el perjuicio o menoscabo destacando que: es aquel que se realiza cuando se dispone para sí o para un tercero de un bien mueble perteneciente a la Hacienda Pública Federal, del cual sólo la Secretaría de Hacienda le haya otorgado la posesión que es quien en atención a las leyes puede disponer de la misma.

En esa tesitura, podemos encontrar a lo largo del numeral establecido para el capítulo de delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación distintas conductas que se clasifican dentro del rubro de delito de abuso de confianza fiscal aunque el propio Código le de otra definición a las mismas entre las cuales encontramos a la establecida en el artículo 105 en su fracción XVI, que contempla que se sancionara con las mismas penas establecidas para el delito de contrabando, a quien “Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.”,⁸⁶ entre otros.

2.1.1.5. DAÑO EN PROPIEDAD AJENA FISCAL

Respecto de este delito el Doctor Eduardo López Betancourt comenta en su libro denominado Delitos en Particular que “consiste en la afectación o lesión de bienes jurídicamente tutelados, originados por un agente externo viable, sea directa o

⁸⁶ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

indirectamente.⁸⁷

En ese mismo orden de ideas el jurista Jiménez Huerta manifiesta respecto al delito de daño en propiedad ajena: "las notas conceptuales genuinas del delito de daño son la destrucción o deterioro de la cosa objeto material del mismo y el perjuicio patrimonial que sufre la víctima a consecuencia de dicha destrucción o deterioro".⁸⁸

Mientras tanto el Código Penal Federal en su artículo 397 aunque no la define propiamente, contempla que "se impondrán de cinco a diez años de prisión y multa de cien a cinco mil pesos, a los que causen incendio, inundación o explosión con daño o peligro de:

- I.- Un edificio, vivienda o cuarto donde se encuentre alguna persona;
- II.- Ropas, muebles u objetos en tal forma que puedan causar graves daños personales;
- III.- Archivos públicos o notariales;
- IV.- Bibliotecas, museos, templos, escuelas o edificios y monumentos públicos, y
- V.- Montes, bosques, selvas, pastos, mieses o cultivos de cualquier género."⁸⁹

Con base a lo anterior, ya podemos determinar los elementos esenciales que para nuestra consideración, constituyan el delito de daño en propiedad ajena en su forma simple, dictando que:

- Que se debe realizar un perjuicio patrimonial;
- Que ese perjuicio debe recaer sobre bienes muebles o inmuebles;
- Que el daño causado debe realizarse de manera directa o indirecta; y;
- Que este daño se cause por incendio, inundación o explosión con daño o peligro.

⁸⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, "**Delitos en Particular**", Editorial Porrúa, México, 2005, Pág.: 379

⁸⁸ JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, "**Derecho Penal Mexicano. Parte Especial**", tomo IV, Ed. Antigua Librería Robredo, México, 1963, p. 426.

⁸⁹ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

Para el caso concreto puedo definir en base a los anteriores elementos al delito de daño en propiedad ajena fiscal como el perjuicio de los bienes perteneciente de la Hacienda Pública Federal de manera directa o indirecta causados mediante incendio, inundación o explosión con daño o peligro por el agente.

Asimismo, el modelo establecido en el Código Fiscal de la Federación, sobre un delito que entraría en este rubro, aunque no fuese considerado como tal en dicho ordenamiento sería el establecido entre otros el de el artículo 113 fracción II que decreta una pena para el que “destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras” si la destrucción a que se hace mención fuese realizada por ejemplo con una explosión causada por el agente.

Con este último concepto sobre uno de los principales delitos fiscales considerados en su forma simple, damos pauta al señalamiento de los requisitos de procedibilidad sobre los mismos, para que se ejercite la acción penal.

2.2. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD DE LOS DELITOS FISCALES

La doctrina procesal penal distingue entre los requisitos de procedibilidad y los obstáculos procesales. Los primeros, llamados también condiciones de perseguibilidad del delito, se refieren exclusivamente a las condiciones o requisitos necesarios para ejercitar la acción penal, esto es, se requiere del agotamiento de los requisitos o condiciones que la ley establece para que el procedimiento penal pueda iniciarse. En tanto, los obstáculos procesales consisten en sucesos que sobrevienen al hecho y que sin influir en la punibilidad o sentencia del delito, constituyen óbices para el normal desenvolvimiento de la actividad procesal. Son sucesos que entorpecen y que, por ende, impiden continuar el procedimiento ya iniciado.⁹⁰

Es fácilmente entendible que al hablar de requisitos de procedibilidad de los delitos fiscales, me refiero a las exigencias establecidas para realizar la persecución

⁹⁰ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “**Los Delitos Fiscales**”, Pereznieto Editores, México, 1995, Pág.: 175

de un delito que ha causado perjuicio a la Hacienda Pública, sin embargo, el punto total del estudio de estos, es para determinar la falta de necesidad de invocar alguno de ellos, al respecto las opiniones de distintos autores se han dirigido en la actualidad sobre un solo sentido.

Con base en lo anterior, jurídicamente parece adecuada la opinión de los juristas, que están en contra de la querrela y a favor de la denuncia, porque indudablemente, el Fisco como representante de una riqueza, de un patrimonio ilegalmente no pagado por el responsable del ilícito penal, no debiera tener el derecho de presentar o no la querrela, sino que los delitos fiscales por tratarse de un daño a la sociedad debieran ser perseguibles de oficio. Sin embargo, si se atiende a la finalidad que se persigue con las penas fiscales que no es la corrección del delincuente, sino la intimidación de aquellos otros que estando en su misma situación se preocupan por el fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁹¹

En base a lo anterior realizare el desarrollo de las características de los distintos requisitos de procedibilidad y su funcionalidad para el Derecho Penal Fiscal.

2.2.1. QUERELLA

Los delitos fiscales por querrela según establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación son los actos sancionados con las mismas penas para el contrabando (establecidas en el artículo 105), la defraudación fiscal (establecida en el artículo 108), los actos sancionados con las mismas penas que la defraudación fiscal (establecidas en el artículo 109), los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (establecidos en el artículo 110), delitos diversos (establecidos en el artículo 111), los de los depositarios e interventores (establecidos en el artículo 112), y los de los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de la autoridad competente (establecido en el artículo 114).

⁹¹ Cfr. MARBARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho Penal Fiscal", Lazcano Garza Editores, México, 1993, Pág.: 30

“En nuestro sistema legal, se entiende por querrela la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito, si tal petición es exigida por la ley para que pueda ejercitarse la acción penal. La querrela constituye auténticamente una limitación al Estado en su intervención punitiva, que queda condicionada a la petición del ofendido.”⁹²

Como hemos notado, la mayoría de los delitos fiscales establecidos requieren de la presentación de una querrela realizada por la Secretaría de Hacienda para que el Ministerio Público pueda iniciar contra una persona acción penal, debido a que de lo contrario este queda impedido para realizar la persecución de los delitos que en contra del Estado afectan a todo el pueblo mexicano, en atención a que se habla del Erario de la Nación a quien se afecta con estas conductas.

Por lo anterior considero que la figura de querrela representa un obstáculo para la impartición de justicia.

2.2.2. DECLARATORIA DE PERJUICIO

La persecución de los delitos que requieren que la Secretaría de Hacienda realice la declaración de que el fisco federal ha sufrido un perjuicio son los establecidos en el artículo 102 y 113, referentes al contrabando y al robo de mercancías en el recinto fiscal o fiscalizado, así como destrucción o deterioro doloso (robo fiscal).

El Código Civil Federal en aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación⁹³, establece en su artículo 2109 que “Se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la

⁹² GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “**Los Delitos Fiscales**”, Pereznieto Editores, México, 1995, Pág.: 176.

⁹³ Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que “Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

obligación.”⁹⁴, en ese entendido puedo concertar que la declaratoria de perjuicio establecida en el artículo 92 del Código en materia contributiva en comento consiste en manifestarle a la autoridad investigadora de la posible encuadración de los delitos establecidos.

No obstante lo anterior hay autores que consideran que este tipo de declaratorias resulta ser inconstitucional en atención a que no se encuentra previsto en el artículo 16 Constitucional, que dispone que “No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.”⁹⁵ Sin embargo, aunque considero que sería correcto para evitar conflictos en este rubro que se modificara la ley denominando las cosas tal y como las establece nuestra Carta Magna, este tipo de declaratoria, debemos entender que si la autoridad da seguimiento a esta, es por que considera tal vez erróneamente que esta hace las veces de una querrela, en la cual la autoridad acusa el perjuicio causado a la Hacienda Pública.

2.2.3. DECLARATORIA DE CONTRABANDO

“Este tema se refiere a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por la que no debe pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.”⁹⁶ Este tipo de delitos se encuentra establecido en el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, bajo el rubro de aquellos delitos que presumen la comisión del contrabando.

En ese sentido resumo que la declaratoria de contrabando consiste en que la

⁹⁴ Código Civil Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

⁹⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2011.

⁹⁶ CARRASCO IRIARTE HUGO, “**Derecho Fiscal I**”, Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008, Pág.: 282.

autoridad fiscal, para el caso concreto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe como requisito declarar ante la autoridad ministerial que en atención a la circunstancias en las que fue sorprendido un contribuyente, esta presume la comisión del delito de contrabando, y en tal virtud la autoridad podrá hacer las investigaciones necesarias para determinar si se ejercita acción penal en contra de esa persona.

Si atendemos a las consideraciones establecidas en el punto anterior, la declaratoria de contrabando también podría ser clasificada como inconstitucional en atención a que tampoco está establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal aunque considero que de igual manera si la autoridad da seguimiento a esta declaratoria, es por que considera tal vez erróneamente que esta hace las veces de una querrela, en la cual la autoridad acusa el perjuicio causado a la Hacienda Pública.

2.3. FACULTADES DE LA AUTORIDAD

Las facultades de la autoridad atienden a la potestad que tienen las mismas para actuar conforme a las leyes se lo demanden.

El presente punto a estudiar se aborda en virtud de lo establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación materia de estudio de la presente tesis que establece que “los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”

Lo que debemos razonar al respecto de dicha disposición es, si la facultad discrecional con la que la autoridad actuara frente a la petición de sobreseimiento, por su naturaleza debiese ser discrecional como la ley la denomina, o en realidad debiera atender a una facultad reglada en virtud del asunto en concreto.

2.3.1. FACULTAD DISCRECIONAL

“Cuando la ley permite al servidor público la actuación dentro de determinados límites, ponderando las motivaciones, los fines y la oportunidad, estamos ante facultades de carácter discrecional en el ejercicio de la función administrativa.

Se habla de que, en derecho administrativo, es precisamente mediante facultades discrecionales como se actúa en la mayoría de las veces, ya que la ley no puede prever la oportunidad para la emisión del acto jurídico subjetivo, sino que es la autoridad la que ha de valorar el momento, la medida y los alcances de la declaración concreta que habrá de producir consecuencias de derecho.”⁹⁷

De lo anterior podemos advertir que la esencia de la discrecionalidad radica en la pluralidad de soluciones que se ofrecen para un caso en específico entre las cuales la autoridad debe elegir; lo que no debe confundirse con la arbitrariedad.

Las razones que la autoridad que decide, deben proporcionar un fundamento objetivo capaz de sostener la decisión, han de ser, pues, razones justificativas susceptibles de asegurar que la decisión a la que se refiere, el contiene calificativo de racional, para excluirla de tacha de arbitrariedad, en virtud de que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le faculta fundamentando y motivando debidamente su actuar.⁹⁸

“De ello se sigue que el control de la discrecionalidad opera como un control

⁹⁷ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. "**Derecho Administrativo. Primer curso**". Editorial Oxford, México, 2004, Pág.: 268.

⁹⁸ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ RAMOS, "**Curso de derecho administrativo**", Editorial Civitas, Madrid, 2004, Pág.: 487.

de la observancia de los límites que la Ley y el Derecho establecen en cada caso, para enmarcar esa libertad de elección. El desenlace de un proceso trabado a propósito de una decisión discrecional será por ello, normalmente, la anulación de dicha decisión cuando, en efecto, rebase o exceda los límites en cuestión.”⁹⁹

“Cuando el servidor público actúa de manera incorrecta al ejercer facultades discrecionales, comete un acto arbitrario. A este ejercicio arbitrario es a lo que la doctrina llama desvío de poder, es decir, el uso exorbitante de las facultades que la ley otorga, al no ponderar adecuadamente los factores que determinan el origen y la finalidad de la actuación.”¹⁰⁰

Es por lo anterior, que la ley tiene deficiencia al no contener esta facultad como reglada ó al otorgar una facultad discrecional sin cubrir los elementos necesarios para que la autoridad tome su decisión sin ir más allá de la ley y evitar que la misma actúe de manera incorrecta cometiendo desvío de poder.

2.3.2. FACULTAD REGLADA

La facultad reglada es algo sencillo de distinguir, el maestro Rafael I. Martínez dice que a diferencia de la facultad discrecional, que implica el ejercicio de una posibilidad de elección dentro de un margen permitido por la ley, la facultad reglada supone la existencia de una norma jurídica que indica claramente en qué circunstancias y en qué sentido debe emitirse un acto; la creación de ese acto reglado requiere la presencia de un órgano competente y de un funcionario facultado, con total precisión, para efectuar la actividad que el sistema jurídico ordena.

No debe, sin embargo, considerarse la actividad vinculada como una ejecución automática de la ley, sea porque ésta deje un claro necesario para desarrollarse la administración, sea porque la aplicación de la ley permite cierta

⁹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, y TOMAS-RAMÓN FERNÁNDEZ, “Curso de derecho administrativo”, Editorial Civitas, Madrid, 2004, Pág.: 487.

¹⁰⁰ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. “Derecho Administrativo. Primer curso”. Editorial Oxford, México, 2004, Pág.:271.

apreciación en la ejecución de sus disposiciones. Existe un proceso intelectual realizado por el servidor público para ubicar y realizar, en la vida social, las condiciones impuestas por la norma jurídica.¹⁰¹

Es por lo anterior que se considera que la facultad que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación debería de ser reglado, en atención a que no debería dejar a elección de la autoridad la petición del sobreseimiento por que causaría una inseguridad jurídica y una burla al contribuyente que ha subsanado el perjuicio causado.

2.4. OTORGAMIENTO DEL PERDÓN

Como es fácil de percibir, que el otorgamiento del perdón consiste en que la parte que ha resultado ofendida, o sobre la cual ha sido menoscabado un bien jurídico reconocido, acepte que no sea castigado el agresor de ese derecho, en virtud a que es esa parte ofendida la que puede disponer sobre ese derecho.

El Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente la figura del perdón legal como causa de extinción de la acción penal, sino solamente como una figura procesal distinta, consistente en la petición de sobreseimiento, que al parecer tiene los mismos efectos o consecuencias jurídicas que las del perdón. No obstante esto, se considera que los delitos perseguibles por querrela pueden también extinguirse a través de la figura del perdón que prevé el Código Penal Federal en su artículo 93.¹⁰²

Soportando el anterior criterio se encuentra la siguiente tesis aislada:

Registro No. 225886, Localización, Octava Época, Instancia: Tribunales, Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, Página: 334, Tesis Aislada, Materia(s): Penal.

¹⁰¹ Ibidem, Pág.: 269

¹⁰² GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, "Los Delitos Fiscales", Pereznieto Editores, México, 1995, Págs.: 179 - 178

PERDON DEL OFENDIDO, EN DELITOS DE QUERRELLA NECESARIA. REQUISITOS.

Para que el perdón judicial opere en los delitos que se persiguen por querrela necesaria de parte ofendida, que constituye el requisito de procedibilidad de la acción persecutoria, es menester que el mismo se otorgue conforme y dentro de los plazos que señala la ley, pero además, el mismo deberá ser amplio, liso y llano e incondicional. De no reunir tales características, dicho perdón carecerá de eficacia.¹⁰³

En atención a lo anterior podríamos considerar que el sobreseimiento mencionado hace las veces de un perdón fiscal cuando se ha dejado sin perjuicio a la Hacienda Pública, dado que:

- Aunque ahora se usa el nombre de sobreseimiento es el ofendido quien hace la petición de que se deje sin continuidad la acción penal;
- Por que atiende a una facultad optativa, pero incondicional, y;
- Por que cuenta con los mismos efectos que un otorgamiento de perdón es decir que sea amplio, liso y llano.

Es conveniente resaltar a que como se ha dicho con anterioridad en los delitos fiscales destacados procede el perdón tácito que establece el Código Penal Federal, no obstante que dicha figura no se establezca en el Código Fiscal de la Federación, que es la ley especial tratándose de delitos fiscales.

Por tanto, esperar una actitud de perdón expreso por la autoridad hacendaria a favor del procesado, podría provocarle a éste perjuicios de manera considerable y quizá irreparable, además del costo económico y social que le significa al Estado y a la sociedad el proseguir innecesariamente con un proceso penal.

Ahora bien, cuando el procesado realiza el pago total de su adeudo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga el perdón tácito, ya que dicha autoridad exteriorizó y manifestó que no existe crédito alguno pendiente de pago y

¹⁰³ Tesis Aislada de Tribunales, Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, V, Octava Época, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, Página: 334.

por lo tanto fue satisfecho el interés del afectado.

2.5. SOBRESEIMIENTO

Podemos considerar al sobreseimiento como cesar en una instrucción sumaria, y por extensión dejar sin curso ulterior un procedimiento con más frecuencia se usa la palabra sobreseimiento para referirse a la terminación de los procesos penales, Se entiende en general por sobreseimiento la detención del curso de un proceso por falta de alguno de sus elementos constitutivos de carácter fundamental.¹⁰⁴

Para el caso en concreto y para no ser reiterativo, sintetizo considerando que el sobreseimiento pondrá fin al juicio penal-fiscal, y que la petición de este debe realizarse por la Secretaría de Hacienda en virtud de que ya no existe perjuicio alguno en virtud de que esta ha declarado la satisfacción.

2.6. CONTRIBUCIONES

Para dar una definición de lo que es una contribución, primero debemos hacer referencia a la diferencia que tiene con el concepto de tributo, en ese sentido, podríamos considerar a simple vista que se trata de sinonimias, sin embargo, la historia del derecho mexicano nos ha demostrado la gran diferencia que tienen, debido a que en primer plano encontramos que por parte de los tributos, son una gran representación del sometimiento que un Estado hacia valer, es decir, podría considerarse que el “tributo era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos sometidos”¹⁰⁵, y por el lado las contribuciones han venido a representar la cooperación del pueblo para el sostenimiento del Estado.

El jurista Jorge Méndez Galeana, menciona que “las contribuciones se

¹⁰⁴ PALLARES, Eduardo, **“Diccionario de Derecho Procesal Civil”**, Editorial Porrúa, México, 1996, Pág.: 738.

¹⁰⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesus, y ROJAS YANEZ, Jorge, **“Derecho Tributario Mexicano”**, Editorial Trillas, México, 2008, Pág.: 73.

establecen para que el Estado obtenga ingresos, que permitan solventar los gastos de gobierno, sea este federal, estatal o municipal.”¹⁰⁶ Asimismo, en atención al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, las contribuciones deben contar con las características o principios de ser proporcionales a la capacidad económica del sujeto pasivo, ser una obligación general, equitativas, deben estar destinadas a sufragar al gasto público, así como estar establecidas en ley previa.¹⁰⁷

Para desarrollar brevemente el significado de cada una de las contribuciones, primero estudiaré su definición legal, para luego completarla si fuese necesario con las definiciones doctrinales que se han vertido respecto a ellas.

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación establece que “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

¹⁰⁶ MÉNDEZ GALEANA, Jorge, **“Introducción al Derecho Financiero”**, Editorial Trillas, México, 2003, Pág.:37.

¹⁰⁷ El Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que “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.”

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”¹⁰⁸

De las anteriores definiciones mencionadas, la única que se demuestra un tanto imprecisa es la definición de impuesto, en atención a que se hace referencia a su significado por elementos de eliminación, por lo que para ello apoyados de la doctrina que define al impuesto como “las prestaciones establecidas en ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público”¹⁰⁹, determinaremos los elementos que conforman a esta institución:

En virtud de lo anterior debemos Indicar que los impuestos constituyen una prestación en dinero o en especie, que configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado y que como las demás contribuciones deben hacer referencia específica a los principios de generalidad, obligatoriedad y estar destinados a sufragar los gastos públicos.

En esa tesitura, puedo considerar que los impuestos son contribuciones que constituyen prestaciones en dinero o en especie, establecidas en ley, a cargo de aquellas personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que no constituye una actividad del Estado directamente frente al obligado, destinada para cubrir el gasto público.

¹⁰⁸ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

¹⁰⁹ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, “**Derecho Tributario**”, Editorial Cardenas Editor Distribuidor, México, 2002, Pág.: 186.

2.6.1. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los accesorios de las contribuciones fueron creados como penas de carácter pecuniario, que son impuestas a aquellos contribuyentes que no han cumplido con sus obligaciones fiscales debidamente como establece la ley.

Atento a esto, el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, establece que son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas:

- Los recargos;
- Las sanciones;
- Los gastos de ejecución, y;
- La indemnización.

Asimismo algunos autores han considerado a la actualización como un accesorio de las contribuciones, sin embargo aunque este punto no es materia de la presente tesis, haré una mención breve respecto de mí desacuerdo a esa designación.

2.6.1.1. ACTUALIZACIÓN

Si bien es cierto que la actualización se produce a consecuencia de un incumplimiento a las obligaciones fiscales, este no deberíamos considerarlo como un accesorio, en atención a que como se dijo con anterioridad, una de las características de los accesorios es la imposición de penas de carácter pecuniario, y aunque obviamente la actualización es de carácter pecuniario, no representa una pena, en atención a que la función de esta figura para el derecho fiscal, representa lo que podríamos considerar el traer al presente la cantidad que en un pasado representaba la contribución debida con motivo de los cambios de precios en el país.

En ese sentido no podemos considerar que la actualización sea un accesorio de la contribución sino por el contrario deberíamos considerar a la actualización como el monto de la contribución misma traído al presente, en atención a que ni el propio Código Fiscal de la Federación le ha dado el carácter de accesorio.¹¹⁰

2.6.1.2. INDEMNIZACIÓN

El análisis de este punto se realiza en contrasentido al anterior, en atención a que algunos autores de manera errónea intentan excluir a este accesorio, en ese sentido debemos atender a que al Código Fiscal de la Federación dice en su artículo 21 séptimo párrafo que: “El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste...”,¹¹¹ por ello podemos resumir que sí se trata de un accesorio de la contribución, en virtud de que representa una pena pecuniaria, impuesta por el no cumplimiento debido del pago de las contribuciones, además de estar establecidas en el Código de la materia.

2.6.1.3. RECARGOS

Los recargos y las multas, tradicionalmente, fueron tratados dentro del rubro de aprovechamientos; sin embargo, la legislación actual los considera como accesorios de las contribuciones. En todo caso, debe dárseles un tratamiento distinto, por ser ambos de naturaleza singular.

En el caso de los recargos estaremos en presencia de cantidades adicionales que el particular debe cubrir, aparte del crédito fiscal, en virtud de no haber cubierto

¹¹⁰ En atención a que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación establece que “El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar”; y que en ningún momento al igual que el artículo 2 del mismo ordenamiento le dan el carácter de accesorio, podríamos asegurar fácilmente que el hablar de que la actualización sea un accesorio sería erróneo, en atención a que solo hablamos del monto de la misma contribución pero traída al presente.

¹¹¹ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

oportunamente éste al fisco,¹¹² de esto podemos concluir que los recargos deben ser considerados como una reparación del daño causado al fisco, en virtud de la demora del pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al contribuyente obligado, de manera que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del tiempo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga.

2.6.1.4. SANCIONES

Respecto de las sanciones la Constitución Federal establece en su párrafo cuarto del artículo 21 que “Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad”¹¹³, de lo que podemos advertir la existencia de los tres tipos de sanciones que existen en el Estado mexicano, siendo estas:

- Multa;
- Arresto, y;
- Trabajos a favor de la comunidad.

La finalidad de las sanciones como accesorios de las contribuciones consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la obligación fiscal para que den cumplimiento sobre sus pagos.

2.6.1.5. GASTOS DE EJECUCIÓN

En lo que respecta al tema de los gastos de ejecución, es fácilmente de comprender que este se refiere a la erogación patrimonial que tuvo que hacer el Estado para realizar el cobro de las obligaciones incumplidas por el contribuyente.

¹¹² Cfr. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., “Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3. Derecho Administrativo”, Editorial Harla, México, 1997, Pág.:206.

¹¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2011.

En ese entendido, podemos considerar que los gastos antes mencionados tendrán que ser cobrados a aquella persona que ha incumplido con sus obligaciones fiscales.

ANÁLISIS DEL CAPÍTULO

Este Segundo Capítulo denominado “Marco Conceptual”, me he dado a la tarea de reunir y presentar los conceptos básicos para el entendimiento de los delitos fiscales, así como de elementos básicos en su otorgamiento del perdón, parto de la mención de que estas conductas típicas antijurídicas.

Se crean primero de manera general para el sistema punitivo mexicano, dando posteriormente una especialización en atención al sujeto pasivo que se ve afectado, que para el caso concreto es la Hacienda Pública Federal, en el que destaco que este tipo de conductas puede que en el Código contributivo se conozcan de diversa manera, sin embargo, el carácter fiscal de que es dotado hace en ocasiones que sea reconocido de manera distinta.

En este mismo estudio se hizo mención a los requisitos de procedibilidad, en el cual se pudo percibir que estos requisitos lejos de otorgar justicia pronta y expedita pueden afectar gravemente al sistema punitivo ocasionando un obstáculo a la impartición de justicia, en el entendido de que el Ministerio Público no podría iniciar su facultad investigadora si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha satisfecho los requisitos previamente establecidos.

Por otro lado, en este estudio también se advierte la deficiente catalogación por parte del legislador de las facultades otorgadas a la Secretaría de Hacienda, en el entendido de que pese a que menciona que la facultad de que la está dotando para otorgar el perdón es una facultad discrecional, se trata en realidad de una facultad erróneamente dotada, en el entendido de que no le da posibilidad de acción a la autoridad y aplicación de la norma por los elementos que debe contener este tipo

de facultades, y al no estar dotada esta facultad de estos elementos deja inaplicable la facultad por ser insuficiente esta fundamentación para la toma de una decisión, originando que por un lado que si la autoridad elige solicitar el sobreseimiento pueda incurrir en responsabilidad por no tener elementos con que sustentar su decisión, y en el caso opuesto incluso ser acusado de desvió de poder, lo que lo que hace entender que este tipo de disposiciones originen una gran inseguridad jurídica al gobernado.

En esa tesitura, encontramos posteriormente las figuras del otorgamiento del perdón y del sobreseimiento de las que destaco que aunque no se trata de sinonimias, dado que el perdón es el que otorga el propietario del bien jurídico para no dar continuidad a la acción penal y el sobreseimiento es el que se quede sin materia el proceso, el sobreseimiento pudiere hacer las veces de un perdón fiscal, en atención a que es solicitado por quien puede disponer teóricamente hablando de ese derecho.

En este mismo orden de ideas, se dirigió el presente estudio a la exposición de las contribuciones existentes en el sistema impositivo mexicano y los accesorios de estas, partiendo de inicio lo que consideramos como una contribución que apoyados de lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se comprende la necesidad de su existencia para sufragar los gastos públicos, en donde también se realizo la diferenciación con el concepto de tributo.

Más adelante se expuso la definición de cada una de las contribuciones, es decir, de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, en la que la única que representó conflictos en su definición fue sobre la cual el Estado recibe más ingresos, es decir sobre la definición de impuestos, de la cual sustraíamos los elementos que la conformaban para poder determinar que son contribuciones que constituyen prestaciones en dinero o en especie, establecidas en ley, a cargo de aquellas personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que no

constituye una actividad del Estado directamente frente al obligado, destinada para cubrir el gasto público.

Finalmente se hizo mención a los accesorios de las contribuciones, que son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización de la cual excluí a la figura de la actualización que también consideran unos autores, en atención a que no representa una pena pecuniaria

CAPÍTULO TERCERO

ESTUDIO DOGMÁTICO GENERAL DE LOS DELITOS FISCALES

Para este capítulo desarrollaré un estudio dogmático de los delitos fiscales de una manera general, es decir, para ello me basaré en la constante que se da en este tipo de delitos, sin atender a cada uno de manera específica dado que ello nos dará un panorama más amplio y por lo iniciaré con la:

3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS

No todos los delitos pueden ser considerados de la misma manera, dado que por su forma de comisión, así como distintos elementos entre los cuales se encuentran el sujeto activo, el sujeto pasivo, etc...; que hacen cambiar el panorama del juzgador, dado que se debe atender al caso determinado, es por ello que se han aceptado distintas maneras de hacer una distinción entre los delitos para poder atender a ese caso concreto de una manera adecuada, las cuales se muestran de la siguiente manera:

A) EN FUNCIÓN DE SU GRAVEDAD

En atención a su gravedad, según Cuello Calón las infracciones penales se clasifican en dos sistemas; el primero es el que divide en crímenes, delitos y contravenciones; el segundo es el que los clasifica en delitos y contravenciones únicamente, por lo que al primer sistema se le ha denominado clasificación tripartita y al segundo clasificación bipartita¹¹⁴

1.- Clasificación tripartita

“Esta clasificación es ya antigua, comprende a los crímenes, delitos y contravenciones; fue defendida por los juristas anglosajones en el siglo XVII, como

¹¹⁴ Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:280

Carpzovius. Su fundamento se encuentra en la literatura penal del período filosófico, donde se distinguieron los crímenes que lesionaban los derechos naturales como la vida, la libertad, entre otros; los delitos, siendo aquellos que violaban los derechos nacidos por el contrato social, como la propiedad y por último las contravenciones, que infringían disposiciones y reglamentos de policía.

A esta clasificación se le reconoció una utilidad práctica para marcar la competencia de los tribunales. Asimismo se dice que realiza una individualización de la gravedad de la conducta delictiva, profundamente arraigada en la conciencia popular, la cual no acepta los hechos que constituyen un crimen.”¹¹⁵

2.- Clasificación bipartita

“Esta clasificación del delito, en relación a la gravedad, comprende a los delitos y contravenciones; se ha dicho que es más favorable, por considerar que entre los delitos y los crímenes no hay diferencias esenciales, sino tan sólo de cuantía, mientras que entre el delito y la contravención sí hay profunda diversidad de naturaleza y cualidad.

Los delitos, contienen una lesión efectiva o potencial en el ámbito jurídico y en los intereses protegidos; también, van en contra de las normas de moralidad y son hechos inspirados en intención malévola, mientras las contravenciones son hechos inocentes, indiferentes en sí mismos, realizados sin mala intención; solamente constituyen un peligro para el orden jurídico y por ello se sancionan a título preventivo.”¹¹⁶

De lo anterior podemos advertir, que las conductas a que se hace referencia en el apartado materia de estudio del Código Fiscal Vigente, se encuentran su clasificación la de bipartita. Entonces podemos considerar que por su gravedad y al

¹¹⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:280

¹¹⁶ Ibidem, Pág.:280 – 281.

ser sancionados por la autoridad judicial los podemos denominar delitos, donde encontramos una lesión efectiva al Erario Federal, cuyo interés es protegido por el Estado mediante sus leyes.

B) SEGÚN LA CONDUCTA DEL AGENTE

Partiendo en el análisis de este punto es necesario definir la figura de la Conducta, la cual el jurista Raúl Carrancá y Trujillo, define como “el elemento básico del delito, consistente en un hecho material exterior, positivo (acción) o negativo (omisión), producido por el hombre.”¹¹⁷

De lo anterior podemos advertir que los delitos en cuanto a su conducta se clasifican en:

Acción: Son aquellos en que se requiere el movimiento del sujeto para cometer el ilícito.

Omisión: Son aquellos que requieren la inactividad del sujeto, es decir que deje de hacer lo que está obligado.

A su vez la omisión se subclasifica en:

Omisión simple: La simple inactividad origina la comisión del delito independientemente del resultado; se viola una ley preceptiva.

Comisión por omisión: Necesariamente, como consecuencia debe haber un resultado

En orden a la conducta; la mayoría de los delitos se tratan de un delito de acción, que requiere su realización a través de una actividad comisiva, sea que

¹¹⁷ CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, “**Derecho Penal Mexicano**”. *Parte General*, Edición Decima Octava, Editorial Porrúa, México, 1995, Pág.: 275.

se perfeccione a través de un solo acto o de una pluralidad de actos integrantes de la acción, sin embargo en minoría se da el caso de que la comisión por omisión, no así una omisión simple, dado que en ningún delito deja de tener una consecuencia que no contenga un resultado, en vista de que el resultado siempre va a ser ocasionar un detrimento al erario federal; es igualmente doloso toda vez que se presume el conocimiento de la autoridad de la acción antijurídica y de los requisitos que la ley le exige para llevar a cabo el acto de molestia.

C) POR EL RESULTADO

Por el resultado que producen los delitos se clasifican de la siguiente manera:

1. “Formales. Aquellos que para configurarse no requieren de ningún resultado, esto es, de ninguna materialización, por ejemplo, el abandono de un niño.
2. Materiales. Requieren de un resultado, de un hecho cierto, por ejemplo, el homicidio.”¹¹⁸

En orden al resultado: se le debe clasificar como un delito material porque el tipo exige para su perfección un resultado material, que para el caso de los delitos fiscales sería ocasionar un perjuicio al erario federal, efecto causal de la acción que lo caracteriza.

D) POR EL DAÑO QUE CAUSAN

En cuanto a la clasificación atendiendo al daño que causan esta se hace de la siguiente manera:

¹¹⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:292

1. “De lesión. Causan una disminución del bien jurídicamente tutelado.”¹¹⁹
2. “De peligro. Sólo ponen en riesgo el bien jurídicamente tutelado.”¹²⁰

En atención a esta distinción, puedo considerar que los delitos objeto de estudio, pueden atender en a los de lesión, debido a que ocasionan un detrimento al erario federal.

E) POR SU DURACION

Atendiendo a la duración, el artículo 7 del Código Penal Federal, expresa que los delitos son instantáneos, permanentes o continuos, y continuados.

Artículo 7.- (...)

El delito es:

I.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo,
y

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.¹²¹

En atención a que encontramos una amplia gama de delitos fiscales en la actualidad, podemos advertir que respecto de este punto puede encontrar estos tres tipos de duraciones, sin embargo en la mayoría de ellos podemos

¹¹⁹ Ídem.

¹²⁰ Ídem.

¹²¹ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

determinar que es instantáneo, al consumar el delito con el perjuicio causado en el momento de la realización de cierta actividad.

Para este caso se obtiene como ejemplo para el delito instantáneo, al que retire de la aduana envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes.

Para el caso de delito permanente o continuo encuadraría al que omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año a partir de la fecha que debió hacerlo

En cuanto al caso del delito continuado sugiero que se configura cuando se registren operaciones contables en dos o más libros de contabilidad que conforme a las leyes fiscales este obligado a llevar.

F) POR EL ELEMENTO INTERNO

Atendido al elemento interno, subjetivo o sea, la culpabilidad, los delitos se clasifican en dolosos y culposos, clasificación que recoge el Código Penal.

1. "Culposos. Cuando el agente no tiene la intención de delinquir, pero actúa con imprudencia, negligencia, descuido o torpeza, por ejemplo, el que atropella a una persona por imprudencia."¹²²
2. "Doloso. Cuando existe la plena y absoluta intención del agente para cometer su delito."¹²³

Estos son delitos dolosos ya que el agente tiene la intención de causar ese daño al querer evadir deliberadamente sus responsabilidades en materia contributiva, y aunque ocasionalmente podemos encontrarnos con el caso de que el agente no tenga la intención de delinquir, eso se da en mucho menor medida, en

¹²² LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, "Teoría del Delito", Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:293

¹²³ Ídem.

atención a que se tiene regularmente plena conciencia de que la conducta que va a cometer es ilícita

G) POR SU ESTRUCTURA

En cuanto a su estructura se clasifican de la siguiente manera:

1. "Simples. Cuando sólo causan una lesión jurídica."¹²⁴
2. "Complejos. Cuando causan dos o más lesiones jurídicas."¹²⁵

Se consideran delitos complejos, en atención a que como constante observamos que causan un daño a la Hacienda Pública, y al mismo tiempo infringen la ley en materia común, tal es el caso del robo, fraude, daño en propiedad ajena, abuso de confianza entre otros, que al especializarse se convierte en un delito de esta índole.

H) POR EL NUMERO DE ACTOS

En atención al número de actos que configuran el delito este se clasifica de la siguiente manera:

1. "Unisubsistentes. Cuando es suficiente un solo acto para cometer un delito."¹²⁶
2. "Plurisubsistentes, necesariamente requieren la concurrencia de dos o más actos en la realización del ilícito."¹²⁷

De lo anterior podemos atender, que dado el extenso numeral de delitos en cuestión, podemos encontrar tanto unisubsistentes, como sería el caso del que destruye una maquina de operación de caja en las oficinas recaudadoras; ó

¹²⁴ Ídem.

¹²⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, "Teoría del Delito", Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:293

¹²⁶ Ídem.

¹²⁷ Ídem.

plurisubsistentes, como en el caso del que desocupa el local en donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita.

I) POR EL NÚMERO DE SUJETOS QUE INTERVIENEN

En cuanto a esta clasificación es obvio comprender que atiende al número de sujetos que intervienen en la comisión del delito.

1. “Unisubjetivos. Cuando el tipo se colma con la participación de un solo sujeto.”¹²⁸

2. “Plurisubjetivos. Cuando el tipo penal requiere de dos o más sujetos.”¹²⁹

En orden al tipo, en su generalidad hablamos de delitos monosubjetivos, dado que la norma penal, no exige una necesaria concurrencia de sujetos en su comisión, aunque podría darse en forma eventual una participación.

J) POR SU FORMA DE PERSECUCION

Por lo que hace a su persecución los delitos se clasifican de la siguiente manera:

- “De oficio. Son los delitos en los que no es necesaria la denuncia del agraviado, sino que cualquier persona la puede efectuar, y el Ministerio Público, tiene la obligación de perseguir el delito.”¹³⁰
- “De querella. También conocidos como de petición de parte ofendida; se piensa que es una reminiscencia de la ‘venganza privada’, en la que la gente se hacía justicia por su propia mano.

Es importante recordar que en el periodo de la ‘venganza privada’, el

¹²⁸ Ídem.

¹²⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:293

¹³⁰ Ibidem, Pág.: 294.

ofendido agredía al causante en virtud del daño que había recibido, y es más, hasta existió la compensación, que era el pago por la venganza, o bien se daba el caso de la ‘Ley del Talión’, de la que se desprendía la venganza en el mismo físico del agresor, dependiendo del grado del delito; así se decía: ‘ojo por ojo, diente por diente’.

De esta forma el agredido, a través de la querrela ejercita, si quiere, una acción en contra de su agresor.”¹³¹

“Artículo 107.- Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente”...¹³²

Y aunque el código fiscal hace también referencia a la declaratoria de perjuicio podemos distinguir que sería como una denuncia por parte de la Secretaría y es por ello que podemos entender que nos encontraríamos tanto en presencia de delitos de oficio como de querrela.

K) EN FUNCION A SU MATERIA

Respecto de la materia se clasifica de la siguiente manera:

1. “Comunes. Son los delitos que se aplican en una determinada circunscripción territorial, en un estado de la República Mexicana, por ejemplo.

2. Federales. Son los delitos que tienen validez en toda la República Mexicana y de los cuales conocerán únicamente los jueces federales.

3. Militares. En esta división nos referimos al fuero militar, el cual es sólo aplicable en los órganos militares, es decir a todos sus miembros, pero nunca a un

¹³¹ Ídem.

¹³² Código Penal Federal, Editorial ISEF, México, 2011.

civil.”¹³³

El apartado en mención es de materia federal, debido a que del ordenamiento del que ha sido sustraído es del Código Fiscal Federal.

L) CLASIFICACION LEGAL

“Esta clasificación es la que aparece en la ley, por eso es legal; aquí, los delitos se clasifican *tomando en cuenta* el bien jurídicamente tutelado. En este sentido encontramos que la clasificación de los delitos desde el punto de vista legal es la siguiente:

A) Delitos contra la Seguridad de la Nación. Por ejemplo, traición a la patria, espionaje, sedición, motín, rebelión, terrorismo, sabotaje y conspiración;

B) Delitos contra el Derecho Internacional. La piratería, violaciones de inmunidad y neutralidad;

C) Delitos contra la humanidad. Violación de los deberes de la humanidad y genocidio;

D) Delitos contra la seguridad pública. Evasión de presos, quebrantamiento de sanción, armas prohibidas y asociación delictuosa;

E) Delitos en materia de vías de comunicación y violación de correspondencia. Ataque a las vías de comunicación y *violación de correspondencia*, uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo;

F) Delitos contra la autoridad. Desobediencia y resistencia de particular, oposición a que se ejecute alguna obra o trabajo públicos, quebrantamiento de

¹³³ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:294

sellos, delitos cometidos contra funcionarios públicos y ultraje a las insignias nacionales;

G) Delitos contra la salud. Producción, tenencia, tráfico, proselitismo y otros actos en materia de estupefacientes y psicotrópicos; también del peligro de contagio;

H) Delitos contra la moral pública y las buenas costumbres. Ultrajes a la moral pública, corrupción de menores, trata de personas y lenocinio; provocación de un delito y apología de éste o de algún vicio;

I) Delitos de revelación de secretos;

J) Delitos cometidos por servidores públicos. Ejercicio indebido de servicio público, abuso de autoridad, coalición de servidores públicos, uso indebido de atribuciones y facultades, concusión, intimidación, abuso de funciones, tráfico de influencias, cohecho, peculado y enriquecimiento ilícito;

K) Delitos cometidos contra la administración de justicia. Cometidos por servidores públicos, ejercicio indebido del propio derecho;

L) Delitos de responsabilidad profesional y delitos de abogados, patronos y litigantes;

M) Delitos de falsedad. Falsificación, alteración de moneda, falsificación de billetes de banco, títulos al portador y documentos de crédito público, falsificación de sellos, llave, cuños o troqueles, marcas, pesas y medidas, falsificación de documentos en general; falsedad en declaraciones judiciales y en informes dados a una autoridad, variación del nombre o del domicilio, usurpación de funciones públicas o de profesión y uso indebido de condecoraciones, uniformes, grados jerárquicos, divisas, insignias y siglas;

N) Delitos contra la economía pública. Delitos contra el consumo y las riquezas nacionales;

O) Delitos contra la libertad y el normal desarrollo psicosexual. Hostigamiento sexual, abuso sexual, estupro y violación; raptó, incesto y adulterio;

P) Delitos contra el estado civil y la bigamia;

Q) Delitos en materia de inhumaciones y exhumaciones. Violación de las leyes sobre inhumaciones y exhumaciones;

R) Delitos contra la paz y seguridad de las personas. Amenazas y allanamiento de morada;

S) Delitos contra la vida y la integridad corporal. Lesiones, homicidio, homicidio en razón del parentesco o relación;

T) Delitos contra el honor, difamación y calumnia;

U) Privación de la libertad y otras garantías;

V) Delitos en contra de las personas en su patrimonio. Robo, abuso de confianza, fraude, extorsión, despojo-de cosas inmuebles o de aguas y daño en propiedad ajena;

W) Encubrimiento, y

X) Delitos electorales y en materia de Registro Nacional de Ciudadanos.”¹³⁴

En cuanto a la anterior clasificación es sencillo entender que el delito

¹³⁴ Ibidem., Pág.:294 – 296.

materia de estudio pertenece a los Delitos cometidos contra la economía pública.

M) CLASIFICACION DEL TIPO PENAL

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto la clasificación de los delitos en orden al tipo, ha manifestado que "desde un punto de vista doctrinario en relación con la autonomía de los tipos, éstos se han clasificado en: básicos, especiales y complementarios. Los básicos se estiman tales en razón de su índole fundamental y por tener plena independencia; los especiales suponen el mantenimiento de los caracteres de tipo básico, pero añadiéndole alguna otra peculiaridad, cuya nueva existencia excluye la aplicación del tipo básico y obliga a subsumir los hechos bajo el tipo especial, de tal manera que éste elimina al básico; por último los tipos complementarios presuponen la aplicación del tipo básico al que se incorporan.”¹³⁵

Por las consideraciones anteriores podemos advertir que los delitos materia de estudio son delitos especiales ya que se le añade la peculiaridad de que el sujeto pasivo atiende a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargada de obtener las contribuciones establecidas en ley y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del gobernado, siendo estas entre otras el manejo de la contabilidad.

Para el siguiente estudio determinare los momentos en que se encuentran los distintos elementos establecidos en el artículo 15 del Código Penal Federal que a la letra señala:

Artículo 15.- El delito se excluye cuando:

- I. El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

¹³⁵ Ibidem, Pág.: 123

- II. Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;

- III. Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre que se llenen los siguientes requisitos:
 - a) Que el bien jurídico sea disponible;
 - b) Que el titular del bien tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo; y
 - c) Que el consentimiento sea expreso o tácito y sin que medie algún vicio; o bien, que el hecho se realice en circunstancias tales que permitan fundadamente presumir que, de haberse consultado al titular, éste hubiese otorgado el mismo;

- IV. Se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario, el hecho de causar daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias, o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión;

- V. Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo;

VI. La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro;

VII. Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este código;

VIII. Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible;

a) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o
b) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este código;

IX. Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho; y

X. El resultado típico se produce por caso fortuito.¹³⁶

¹³⁶ Código Penal Federal, Editorial ISEF, México 2011.

3.2. IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD

A) IMPUTABILIDAD

El especialista en Derecho Penal Eduardo López Betancourt, piensa que para dar el concepto de la imputabilidad es necesario previamente determinar la capacidad que tiene el sujeto, hablándose en la doctrina de:

- a) Capacidad de acción.
- b) Capacidad de culpabilidad.
- c) Capacidad de deber.
- d) Capacidad de pena.
- e) Capacidad jurídico-penal.
- f) Capacidad de delito, y
- g) Capacidad para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse espontáneamente.¹³⁷

“El *Diccionario Jurídico Mexicano* define a la imputabilidad como "la capacidad, condicionada por la madurez y salud mentales, de comprender el carácter antijurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esa comprensión".¹³⁸

Al respecto de la imputabilidad en los delitos en cuestión puede no configurarse en los casos en que el agente no goce de madurez o una salud mental que le permita comprender que está cometiendo conductas antijurídicas.

I) MENORES DE EDAD

De lo antes estudiado en cuanto a la imputabilidad, a los menores de edad no se les puede considerar como imputables debido a que no tienen la edad biológica que demuestre madurez mental para desplegar sus decisiones,

¹³⁷ Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, "Teoría del Delito", Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:181

¹³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág.: 51

sin embargo, los delitos materia de estudio son muy difícil de configurarse por un menor, debido a la complejidad que representa el realizarlo, sin dejar de lado que la mayoría de los delitos fiscales es sumamente difícil que lo pueda cometer un menor de edad dado los requisitos necesarios para la obtención de un Registro Federal de Contribuyentes, por otro lado, se puede dar el caso, y esto es en mayor medida en destrucciones de sistemas o máquinas que un menor por error manipule, o cuando trabaja antes de la mayoría de edad y debido a su impericia comete errores en el manejo de su contabilidad.

II) ACCIONES LIBRES EN SU CAUSA

Al respecto el jurista Jiménez de Asúa analiza que "a pesar de ser partidarios de la teoría normativa, la imputabilidad no es un elemento o característica de la culpabilidad, sino que asume el papel de presupuesto de ella."¹³⁹

De lo anterior puedo comentar que las acciones libres en su causa no solamente se presentan en los delitos dolosos, sino también frecuentemente se presentan en los delitos culposos.

"Las condiciones de imputabilidad tienen que haberse reunido en el momento de la acción. Si la situación de inimputabilidad es posterior al hecho, sus consecuencias son meramente procesales. Aquel principio sufre, sin embargo, una excepción en los casos de la llamada *actio libera in causa*, que son aquellos en los cuales el sujeto se ha colocado en situación de inimputabilidad. En esas hipótesis, la imputación del hecho realizado durante el tiempo de inimputabilidad se retrotrae al estado anterior, y, conforme sea el contenido subjetivo de ese acto, se imputará a título de dolo o culpa."¹⁴⁰

En virtud de lo mencionado resumo que esas hipótesis de la llamada acciones libres en su causa que colocan al sujeto en calidad de inimputables,

¹³⁹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, "Principios de Derecho Penal. La Ley y el Delito", Editorial Sudamericana, Argentina, 1990, Pág.:74.

¹⁴⁰ SOLER, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", Tipografica Editora, Argentina 1973, Págs.: 40 – 41.

pueden darse de manera dolosa o culposa, atendiendo a la intención del sujeto de encontrarse en ese estado, por lo que si esa fue su voluntad para poder llevar a cabo el ilícito será plenamente imputable.

Respecto del delito materia de estudio, no podemos contemplar acciones libres en su causa por que la ley claramente establece las obligaciones de un contribuyente, y este acto no puede darse de una manera inconsciente que lo coloque en la hipótesis, en atención a que si ha cometido el ilícito es por querer evadir sus responsabilidades en perjuicio del erario público.

B) INIMPUTABILIDAD

El catedrático Eduardo López Betancourt, concreta que “el aspecto negativo de la imputabilidad es la inimputabilidad, que consiste en la incapacidad de querer y entender en el mundo del Derecho. Pensamos que la fórmula sobre la inimputabilidad, debe suprimir la enumeración de las causas que la producen.”¹⁴¹

Sin embargo, para la configuración de este tipo de delitos como ya se ha mencionado, se observa en su generalidad la calidad del sujeto activo para pertenecer al padrón de causantes, salvo casos específicos encontrados con poca frecuencia.

I) INCAPACIDAD

Atendiendo a los motivos expuestos con anterioridad, podemos advertir los casos en los que se pueda declarar una incapacidad del sujeto activo, y esto es cuando se demuestra claramente la inmadurez, que para el caso de los delitos fiscales, el agente puede encontrarse en este estado y cometer la conducta antijurídica sin percibir el alcance de su actuar debido a que tampoco comprende el perjuicio que causa ó bien ni siquiera conozca que su conducta va en contra de la norma.

¹⁴¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:191

II) TRASTORNO MENTAL TRANSITORIO

“Sebastián Soler dice respecto a este estado que: “crea sin duda alguna, un estado de inimputabilidad cuando se caracteriza como una alteración morbosa, y agrega, la admisión de un trastorno mental transitorio puro, sin base patológica, es un error frente a nuestra ley”.¹⁴²

“Es una perturbación de las facultades mentales pasajera, de corta duración, y esto hace que desde el punto de vista legal sea diferente a la enajenación. El trastorno mental transitorio se caracteriza porque además de su rápida aparición, pasa sin dejar rastro alguno.” “Para que el trastorno mental transitorio cause efecto eximente es preciso que no haya sido buscado de propósito para delinquir, por tanto, el que con ánimo de cometer un delito se coloca en aquella situación, y hallándose en ella, perpetra el hecho, no podrá ser declarado exento de responsabilidad criminal.”¹⁴³

Respecto del análisis de lo planteado en este punto sobresale que, pese a que la calidad del sujeto activo para que se pueda configurar el delito materia de estudio, debemos recordar que a fin de cuentas estamos tratando con que el sujeto también puede caer en un trastorno mental transitorio, que para la situación en comento lo encuadraría dentro de una hipótesis clara de inimputabilidad debido a que esta situación pasajera no pudo ser detectada, ya que no deriva de una base patológica, sin embargo al ser pasajera, en muchos de los delitos materia de estudio este error puede ser corregido antes de que la autoridad sorprenda al imputado, y el no corregirlos ya lo podría hacer imputable desde nuestro punto de vista.

II) FALTA DE SALUD MENTAL

El Código Penal Mexicano, antes de su reforma de 1984, seguía una orientación muy particular, pues en cuanto a los sordomudos y enajenados

¹⁴² SOLER, Sebastián, “**Derecho Penal Argentino**”, Tipografica Editora, Argentina 1973, Pág.: 53

¹⁴³ CUELLO CALÓN, Eugenio, “**Derecho Penal**”, novena edición, Editora Nacional, México, 1961, Pág.: 431.

mentales, adoptaba la responsabilidad social, quedando únicamente como causa de inimputabilidad el trastorno mental transitorio a que se refiere la fracción VII del artículo 15 del ordenamiento mencionado, antes de la reforma de 1984. Por ello, con toda razón, la Iniciativa de Reformas asienta que frente a esta confusión sistemática y terminológica, el Proyecto plantea como excluyente de responsabilidad, un concepto de inimputabilidad explorado por la doctrina. Obviamente, incluyó la acción libre en su causa como complemento a dicha disposición e introduce a una reforma de gran trascendencia, al reconocer el principio de la proporcionalidad de la medida de seguridad en relación con los inimputables. Es satisfactorio leer en la Iniciativa que el nuevo texto del artículo 69 impide el desbordamiento de la justicia penal, que en la realidad pudiera traducirse en reclusiones de por vida, pues se previene que la medida de tratamiento impuesta por el juez penal no podrá exceder, en ningún caso, de la duración que corresponda al máximo de la pena aplicable al delito.

El art. 15, fracción VII, establece que es circunstancia excluyente de responsabilidad penal padecer el inculpado, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.¹⁴⁴

Por lo que hace a la falta de salud mental nuevamente podemos acudir a ella si es posible demostrar que el sujeto activo no tuvo la capacidad de conducirse por sí mismo y no comprendía el carácter de ilícito de su conducta y aunque ya lo he mencionado este tipo de conductas suelen no aparecer de manera constante dado la complejidad para cometer este tipo de ilícitos.

¹⁴⁴ Cfr. PORTE PETIT, Celestino, "Programa de Derecho Penal. Parte General", Editorial Trillas, México, 1990, Págs.: 585 – 586.

3.3. CONDUCTA Y AUSENCIA

A) CONDUCTA

Se puede definir como la acción o de omisión, culposa o dolosa rechazada por la ley¹⁴⁵; en materia del presente estudio se infiere la existencia de una gran variedad de conductas que configuran el delito.

El Doctor Fernando Castellanos Tena señala que dentro del concepto conducta pueden comprenderse la acción y la omisión; es decir, el hacer positivo y el negativo; el actuar y el abstenerse de obrar.¹⁴⁶

El Profesor José Pablo Patiño Y Souza como el comportamiento humano voluntario de acción o de omisión, culposo o doloso encaminado a la comisión de un delito.¹⁴⁷

B) AUSENCIA DE CONDUCTA

“Es el elemento negativo de la conducta, abarca la ausencia de acción o de omisión de la misma, en la realización de un ilícito.

La ausencia de conducta se presenta por:

1. Vis absoluta o fuerza física superior exterior irresistible.
2. Vis maior o fuerza mayor.
3. Movimientos reflejos.

Para algunos autores también son aspectos negativos:

4. El sueño.

¹⁴⁵ Cfr. ALFARO MIRANDA, Enrique, Tesis Profesional denominada: **“Incompetencia del Juez Cívico para Conocer del Delito de Lesiones”**, Ciudad Universitaria, 2010, Pág.: 45.

¹⁴⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando, **“Lineamientos Elementales de Derecho Penal”**, Editorial Porrúa, Cuadragésima Edición, México, 2003, Pág.: 152

¹⁴⁷ Apuntes tomados en la UNAM, Facultad de Derecho, Cátedra de Delitos Especiales impartida por el Profesor José Pablo Patiño y Souza.

5. El hipnotismo.
6. El sonambulismo.”¹⁴⁸

De los supuestos antes establecidos no podemos inferir que la conducta se realice en atención a estos por que para poder afectar al fisco de una manera deliberada no se presenta el caso de que a causa de una fuerza física exterior se halla realizado, tampoco por causas que la naturaleza así lo obligue, , sino que para los casos de esta índole la propia autoridad otorga prerrogativas al contribuyente previamente a la comisión de la conducta, lo que en esa tesitura nos indica no una obtención indebida de ventaja, sino por el contrario, es el manejo del trato desigual a los desiguales que en este caso se encuentran en desventaja, ni por movimientos reflejos; o incluso por causa del sueño, y sería muy complicado comprobar que se dio a causa de un hipnotismo o sonambulismo.

3.4. TIPICIDAD Y ATIPICIDAD

A) TIPICIDAD

En la definición de la Tipicidad, el doctor Rafael Márquez Piñeiro la concibe como la “situación especial requerida en el tipo, productora de riesgo para el bien jurídico, que el sujeto aprovecha para realizar la conducta o producir el resultado.”¹⁴⁹ En cuanto al criterio que se tomara en consideración en el Sistema Jurídico Mexicano, está el de “la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que la tipicidad consiste en que, el comportamiento del acusado se encuentra adecuado al tipo que describe la Ley Penal.”¹⁵⁰

El Doctor Eduardo López Betancourt, establece que el tipo penal es la descripción hecha por el legislador, de una conducta antijurídica, plasmada en una

¹⁴⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:106

¹⁴⁹ MÁRQUEZ PIÑEIRO, Rafael. “El Tipo Penal”. UNAM. México. 1992. p. 219.

¹⁵⁰ DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús. “Delitos Financieros Teoría y Casos Prácticos.” Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 2005. p. 4.

ley.¹⁵¹

Para el caso concreto dado la especialidad de los delitos en cuestión estos se encuentran contemplados en el Código Fiscal Federal en su apartado de “Delitos Fiscales”, que comprende del artículo 92 al artículo 115-BIS, los cuales es innecesario transcribir en atención a que la búsqueda del presente proyecto no es cuestionar la narrativa de estos, en el cual podemos encontrar descripciones de conductas típicas antijurídicas, del que podemos advertir se encuentra dentro de lo que podemos comprender como ley penal.

B) ATIPICIDAD

El citado jurista Eduardo López Betancourt, señala que la atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal.¹⁵²

“Para Edmundo Mezger, pueden concurrir circunstancias conforme a las cuales es de antemano imposible la realización del tipo del delito, siendo las siguientes:

- a) Cuando falte el sujeto que la ley exige.
- b) Cuando falte el objeto que la ley exige.
- c) Cuando falte el medio de ejecución especialmente exigido por la ley.
- d) Cuando falte la referencia local o espacial exigida por la ley.
- e) Cuando falte una referencia de otra índole, exigida especialmente por la ley.”¹⁵³

Los casos de atipicidad que se podrían presentar serían cuando:

- Sea a un particular a quien se le pretenda realizar el perjuicio económico por medio de las conductas que establece el tipo penal

¹⁵¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:126

¹⁵² Ibidem, Pág.: 140

¹⁵³ Ibidem, Pág.:141

- Se realicen este tipo de conductas en perjuicio de la Hacienda Pública de otros Estados.
- No sean declaraciones, avisos, libros o sistemas de contabilidad que se tengan que presentar ante el fisco y que por tanto el estado de los mismos no le cause perjuicio a la Hacienda Pública.
- Faltare la ejecución del delito y no se cause perjuicio al Erario Federal.

3.5. ANTIJURIDICIDAD Y CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

A) ANTIJURIDICIDAD

Respecto a la Antijuricidad, el jurista Sergio Vela Treviño la define como, “el resultado del juicio valorativo de naturaleza objetiva que determina la contrariación existente entre una conducta típica y la norma jurídica, en cuanto se opone la conducta a la norma cultural reconocida por el Estado.”¹⁵⁴

Para el caso de este delito la antijuricidad radica en afectar o perjudicar de manera deliberada el patrimonio del fisco federal, evadiendo las responsabilidades como contribuyente que previamente fueron establecidas en ley.

B) CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

Cuando en un hecho presumiblemente delictuoso falta la Antijuricidad, podemos decir: no hay delito, por la existencia de una causa de justificación, es decir, el individuo ha actuado en determinada forma sin el ánimo de transgredir las normas penales.

“Dentro de las causas de justificación, el agente obra con voluntad consciente, en condiciones normales de imputabilidad, pero su conducta no será delictiva por ser justa conforme a Derecho. Es así como no podrá

¹⁵⁴ VELA TREVIÑO, Sergio. “Antijuricidad y Justificación”. Segunda Edición. Editorial Trillas. México. 1978. p. 130.

exigírsele responsabilidad alguna, ya sea penal o civil, porque quien actúa conforme a Derecho, no puede lesionar ningún bien jurídico.”¹⁵⁵

EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Al respecto este apartado maneja distintas excusas absolutorias a lo largo de su numeral, para poderlas distinguir con facilidad, el profesor José Pablo Patiño Y Souza menciona que consiste en el perdón legal que en forma anticipada concede la ley penal a un sujeto que ha cometido una conducta típica, antijurídica y culpable, pero que no se sanciona por causas de política criminal, siempre y cuando se cumplan las condiciones que la propia ley penal señala para cada caso.¹⁵⁶

Asimismo el profesor Eduardo López Betancourt, en el que refiere que, “las excusas absolutorias son aquellas circunstancias específicamente establecidas en ley y por las cuales no se sanciona al agente”.¹⁵⁷

En ese sentido haré mención a las distintas excusas absolutorias que pueden configurarse al respecto de los delitos fiscales:

1.- El artículo 102, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, ofrece la primer excusa absoluta y lo hace respecto del delito de contrabando, atendiendo a que “No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$123,440.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.”¹⁵⁸

2.- En ese mismo artículo y párrafo menciona la segunda excusa absoluta sobre ese mismo tipo de delitos atendiendo a que “Tampoco se formulará la citada

¹⁵⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:153

¹⁵⁶ Apuntes tomados en la UNAM, Facultad de Derecho, Cátedra de Delitos Especiales impartida por el Profesor José Pablo Patiño y Souza.

¹⁵⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003, Pág.:268.

¹⁵⁸ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.”¹⁵⁹

3.- La tercer excusa resulta algo peculiar, debido a que esta plasmada en el artículo mencionado, que corresponde a el delito de contrabando, sin embargo, dicha excusa hace referencia a los delitos del artículo 103 del ordenamiento antes citado y estos atienden a ser delitos que no propiamente son considerados como contrabando, sino que presumen la presentación del mismo y al respecto la disposición establece que “No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido 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 y de comercio exterior.”¹⁶⁰

4.- Ahora bien, para el mencionado artículo 103 se muestra nuevamente una excusa de esta índole en su fracción XIX, la que de la misma manera sólo opera para el delito establecido en dicha fracción, referente a la información presentada en el pedimento, haciendo mención a una declaración indebida por un monto inferior al 70% o más, “salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso”¹⁶¹

¹⁵⁹ Ídem.

¹⁶⁰ Ídem.

¹⁶¹ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

5.- Inmediatamente, respecto de la misma fracción se decreta la siguiente excusa absolutoria que operará para la mencionada fracción, destacando que “No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.”¹⁶²

6.- La siguiente excusa absolutoria de los delitos fiscales se muestra en el artículo ya mencionado, sin embargo esta operará en la última fracción que es donde la encontramos, y la cual hace referencia a la inexacta descripción o clasificación arancelaria de las mercancías haciendo la salvedad de la comisión del delito “cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.”¹⁶³ Esto se menciona puesto que obviamente son ellos a quienes se hará la imputación de lo ordenado.

7.- Subsecuentemente la fracción mencionada en el punto anterior desarrolla otra excusa absolutoria, sin embargo esta ya no es propiamente para la fracción que la contiene, derivado a que sólo atiende a XV del artículo 103, que ya también como vimos en el punto 3, tiene otra excusa de esta índole en el artículo 102, y la fracción XVI del 103, de las que dispone que “no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.”¹⁶⁴

¹⁶² Ídem.

¹⁶³ Ídem.

¹⁶⁴ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

Lo que comprendemos para el caso concreto que excusará a los servidores públicos mencionados si el error fue cometido por culpa del contribuyente.

8.- Más adelante, respecto de los delitos que se penan de la misma manera que el contrabando, en el artículo 105; en la fracción XII, del mismo, establece la siguiente excusa que sólo se aplicará para dicha pena que establece el delito al proporcionar datos de distinto contribuyente al que realizó la operación atendiendo a la salvedad de los casos que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los impresos en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal declarado en dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, o el domicilio fiscal no corresponda al importador.¹⁶⁵

9.- Inmediatamente es marcada la siguiente excusa operante en la misma fracción y encontrada en la misma mencionando que “No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.”¹⁶⁶

10.- La siguiente excusa deriva del artículo mencionado en los dos puntos anteriores pero en la fracción siguiente que se refiere de una manera especializada a el delito que conocemos como uso de documento falso haciendo la mención de que “No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.”¹⁶⁷

11.- Respecto del delito de defraudación fiscal establecido en el artículo 108

¹⁶⁵ Ídem.

¹⁶⁶ Ídem.

¹⁶⁷ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

del Código en mención se establece en el penúltimo párrafo del artículo mencionado que “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.”¹⁶⁸

12.- Acerca de la utilización indebida de la patente aduanal encontramos a la establecida en el artículo 105 en su fracción XVI, que dice que se sancionara con las mismas penas establecidas para el delito de contrabando, a quien “Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales”¹⁶⁹ de la que observamos que el agente no puede abusar de la confianza que el Estado ha depositado en su persona utilizando por medio de otros su patente aduanal.

13.- Asimismo, en el último párrafo del artículo 109, referente a los delitos que se sancionan con las mismas penas establecidas para el delito de defraudación fiscal, se establece la excusa de no formular querrela, si quien encontrándose en los supuestos narrados en las fracciones de este artículo, “entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido 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.”¹⁷⁰

14.- Referente a los delitos en materia del Registro Federal de Contribuyentes,

¹⁶⁸ Ídem.

¹⁶⁹ Ídem.

¹⁷⁰ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

establecidos en el artículo 110 del Código en citado se establece en el último párrafo del artículo en cuestión que “No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.”¹⁷¹

15.- Por último, en el artículo 111 contiene una excusa absolutoria para la variedad de delitos establecidos en el mismo, en los que se encuentra lo relacionado a el registro de operaciones en dos o más libros, destrucción de sistemas y registros contables, omisión de la presentación de declaraciones, divulgación y uso personal o indebido de información confidencial, no contar con controles volumétricos de gasolina, diesel, etc., mencionando que “No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”¹⁷²

3.6. CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD

A) CULPABILIDAD

El doctor Jesús De la Fuente Rodríguez concibe culpabilidad como, “la reprochabilidad al sujeto activo por haber realizado la conducta típica y antijurídica con el conocimiento de la ilicitud y siéndole exigible otra conducta.”¹⁷³

En atención a esto podemos atender a la intención del sujeto, advirtiendo si el

¹⁷¹ Ídem.

¹⁷² Ídem.

¹⁷³ DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús. **“Delitos Financieros Teoría y Casos Prácticos.”** Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 2005. Pág.: 6.

delito es de dolo o de culpa, o incluso de ambas, de lo que logramos indicar que este compendio de delitos vislumbra en su gran mayoría su carácter de dolosos por que demuestra la plena intención del sujeto activo de perjudicar al fisco federal.

B) INCULPABILIDAD

La inculpabilidad es el aspecto negativo de la culpabilidad. Ésta se va a dar cuando concurren determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.

La inculpabilidad operará cuando falte alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad, ya sea el conocimiento, o la voluntad. Tampoco será culpable una conducta, si falta alguno de los otros elementos del delito o la imputabilidad del sujeto.

Toda excluyente de responsabilidad lo es, porque elimina uno de los elementos del delito; asimismo, habrá inculpabilidad siempre que por error o ignorancia inculpable falte tal conocimiento y siempre que la voluntad sea forzada de modo que no actúa libre y espontáneamente.

Al respecto de la inculpabilidad sólo podría configurarse por la falta de voluntad del agente, sin embargo, esta podría ser cuestionable, no así el error invencible en el cual el agente desconozca el carácter de ilícito, en atención al medio en que se desarrolla por la carencia de información en su entorno, lo que vemos en el caso de personas pertenecientes a grupos étnicos, a los cuales no llega la suficiente información de estas disposiciones.

3.7. PUNIBILIDAD

A) PUNIBILIDAD

La punibilidad es un elemento secundario del delito, que consiste en el merecimiento de una pena, en función o por razón de la comisión de un delito; dichas penas para el caso concreto se encuentran establecidas en nuestro Código Fiscal de la Federación.

El jurista Cuello Calón considera que la punibilidad no es más que un elemento de la tipicidad, pues el hecho de estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo.¹⁷⁴

Mientras que el maestro Pavón Vasconcelos afirma que la punibilidad es "la amenaza de pena, que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social".¹⁷⁵

I) CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

“Puede decirse, en principio —y sin que renunciemos a ulteriores aclaraciones— que las llamadas condiciones objetivas de punibilidad a las que prefiere denominar Rittler "presupuestos de la punibilidad" son aquellas de las que el legislador hace depender, en una serie de casos, la efectividad de la pena conminada y que por ser extrínsecas e independientes del acto punible mismo no han de ser abarcadas por la culpabilidad del agente. Más o menos las define de modo semejante Franz von Liszt. Y no varía mucho lo que añaden Eberhard Schmidt y Theodor Rittler. Más escuetamente las enuncia Roberto von Hippel, mientras que Kohlrausch-Lange, en más amplia descripción, aluden a la "peligrosidad y necesidad

¹⁷⁴ CUELLO CALÓN, Eugenio, "**Derecho Penal**", novena edición, Editora Nacional, México, 1961, Pág.:

¹⁷⁵ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, "**Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General.**", Editorial Porrúa, México, 1967, Pág.: 395.

de penar la acción adecuada a un tipo", en tanto que Helmuth Mayer trata, por una parte, de separarlas de las causas personales que eximen de pena, pero de otra incluye en su círculo los delitos calificados por el resultado."¹⁷⁶

Para el efecto de este delito, podemos advertir que a diferencia del primer Código Fiscal Federal existente en nuestro país, el legislador ha sido cuidadoso de imponer a cada conducta típica antijurídica, una penalidad que tiene que purgar el culpable de su realización, y en todo el numeral de este apartado, no se muestra ineficacia de alguna por cuanto a su punibilidad.

II) AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

La ausencia de las condiciones objetivas de punibilidad, es el aspecto negativo de las mismas. El lugar que ocupen dentro de la teoría del delito dependerá del criterio que se sustente, ya que algunos autores consideran que la ausencia de dichas condiciones, será el aspecto negativo de un elemento del delito, al considerar las condiciones objetivas de punibilidad elemento del delito, y otros estimarán que no constituyen un aspecto negativo del delito, al negar a las condiciones objetivas el carácter mismo de elemento.

El citado autor Luis Jiménez de Asúa expresa que "cuando en la conducta concreta falta la condición objetiva de punibilidad, es obvio que no puede castigarse; pero así como la carencia del acto, la atipicidad, la justificación, la inimputabilidad, la inculpabilidad y las excusas absolutorias, hacen para siempre imposible perseguir el hecho, y si se produce la denuncia o la querrela después de sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento libre, podrá alegarse de adversa la excepción de cosa juzgada, la falta de ciertas condiciones objetivas de penalidad —las por nosotros estimadas como más propias— permite, una vez subsanado el presupuesto procesal ausente, reproducir la acción contra el responsable."¹⁷⁷

¹⁷⁶ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, "Teoría del delito", IURE Editores, México, D.F. 2006, Pág.: 41

¹⁷⁷ Ídem.

Para el caso del apartado materia de estudio no hay un mayor problema, debido a que este cuenta con condiciones objetivas de la culpabilidad y los delitos de esta manera sí pueden ser castigados.

ANÁLISIS DEL CAPÍTULO

Este Tercer Capítulo denominado “Estudio Dogmático General de los Delitos Fiscales”, donde me he dado a la labor de presentar las características recurrentes en la compilación de delitos fiscales, partiendo de la clasificación de este tipo de delitos en el cual se expone que es por su gravedad que se le da la calidad de delitos, asimismo notamos que en orden a su conducta en la mayoría de los delitos prevalecen los que son de acción aunque esta calidad no se encuentra en todos ya que también se encuentra una gran variedad de delitos que pertenecen a los delitos de omisión.

En este mismo estudio también se pudo percibir que los delitos en comento corresponden a los que causan un daño de lesión con resultados materiales, y que por la característica de daño su elemento interno suele ser doloso en la mayoría de los casos, demostrando también que por su duración en esta compilación se advierten los tres tipos los cuales son instantáneos, permanentes y continuos, y por su estructura son considerados complejos dándose, pudiéndose presentar algunos de manera unisubsistente y otros tantos plurisubsistente, bastando para su comisión que el agente sea monosubjetivo, y que sea perseguido tanto de oficio como de querrela según sea el caso.

En esa tesitura encontramos que en su totalidad atendemos que los delitos materia de estudio presentan la característica de ser delitos especiales en materia federal cometidos en perjuicio de la economía pública.

En este mismo orden de ideas, se dirigió el estudio presentado en este capítulo respecto de la imputabilidad del sujeto, en la que se demostró que en la

generalidad de los delitos presentados, es muy complicado demostrar que el sujeto activo no tenía la capacidad de conducirse y no comprender el carácter de ilícito de su conducta en atención a su calidad de contribuyente, que en su generalidad se observa a un sujeto dotado de madurez y salud mental.

Por lo que respecta a el estudio presentado de la conducta del sujeto, descarté los aspectos negativos que esta atiende, únicamente considerando que en casos de desastre natural, es la propia autoridad quien otorga las facilidades al contribuyente en atención a su situación. Asimismo respecto de la tipicidad, logramos comprender que hay sólo cuatro posibilidades de encontrarnos el aspecto negativo de ella, siendo estas, que sea a un particular a quien se le pretenda realizar el perjuicio económico, que se realicen este tipo de conductas en perjuicio de la Hacienda Pública de otros Estados, que no sean declaraciones, avisos, libros o sistemas de contabilidad que se tengan que presentar ante el fisco y que por tanto el estado de los mismos no le cause perjuicio a la Hacienda Pública Federal y que faltare la ejecución del delito y no se cause perjuicio al Erario Federal.

En esa tesitura, como se vio a lo largo de dicho estudio dogmático, se hizo mención a la antijuridicidad, estableciendo de la misma manera, que los delitos materia de estudio encuentran justificaciones, encontrando también la presencia de quince excusas absolutorias presentadas en el mismo para distintos delitos de esta índole.

Por lo que hace a la culpabilidad, comento que podría configurarse por falta de voluntad del agente, lo cual cuestiono por su dificultad de demostración, sin embargo atendimos a la causa de error invencible como principal demostración de la existencia del aspecto negativo de la culpabilidad en atención al medio en que se desarrolla, por la carencia de información en su entorno, lo que vemos en el caso de personas pertenecientes a grupos étnicos, a los cuales no llega la suficiente información de estas disposiciones.

Finalmente, por lo que hace a la punibilidad, en la exposición se demostró que todas las conductas típicas antijurídicas, estaban dotadas de una pena que castigara al responsable de la realización de la conducta, establecidas en el mismo apartado de los delitos fiscales.

CAPÍTULO CUARTO

MARCO JURÍDICO DEL PERDÓN LEGAL PARA UN SOBRESEIMIENTO DE LOS DELITOS FISCALES

En el presente Capítulo resulta importante antes de dar inicio en dicho estudio para lograr un mejor entendimiento en la exposición de la presente tesis, realizar una reseña introductoria que dará soporte al marco normativo en que se desenvolverá el mismo, obedeciendo el Sistema Jurídico Mexicano, ya que para poder desglosar todos los ordenamientos legales se debe conocer la clasificación de estos, dado a que forman una parte muy importante en el presente estudio, pues se localizará el fundamento jurídico, de por qué debe decretarse como obligación para la Secretaría de Hacienda de la petición de un sobreseimiento, entendiendo aquí la Jerarquía de Normas.

En atención a lo anterior el jurista Hans Kelsen, explica que este sistema jurídico tendrá una norma fundamental llamada usualmente *Constitución*, la cual regulará la propia creación de la ley, dando con esto la evidencia de que existirá una subordinación y jerarquía de normas, pues tendrán que estar sometidas a las normas primarias para crear cualquier ordenamiento legal, en donde de igual forma se establecerán jerarquías que serán muy puntualizadas, para su debida aplicación y correcto Estado de Derecho.¹⁷⁸

Este análisis dispone que la norma fundamental contendrá los preceptos generales, que obedecerán los ordenamientos legales especializados para una eficaz aplicación, tal como manifiesta el autor Eduardo García Máynez, “la norma suprema es un principio límite”¹⁷⁹ donde hace una división jerárquica de la norma en términos generales

¹⁷⁸ Cfr. KELSEN, Hans. “Teoría General del Derecho y del Estado”, Segunda Edición. Editorial UNAM. México 1988. P.p. 146 – 153.

¹⁷⁹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. “Introducción al Estudio del Derecho.” Quincuagésima Sexta Edición. Editorial Porrúa. México 2004. P.p. 83 – 88.

Por lo que respecta a la legislación mexicana, esta supremacía se ve reflejada, en lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“ARTÍCULO 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”¹⁸⁰

Soportando el criterio Constitucional se encuentra la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con:

Registro No. 172650 **Localización:** Novena Época **Instancia:** Pleno **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Abril de 2007 **Página:** 6 **Tesis:** P. IX/2007 **Tesis Aislada** **Materia(s):** Constitucional

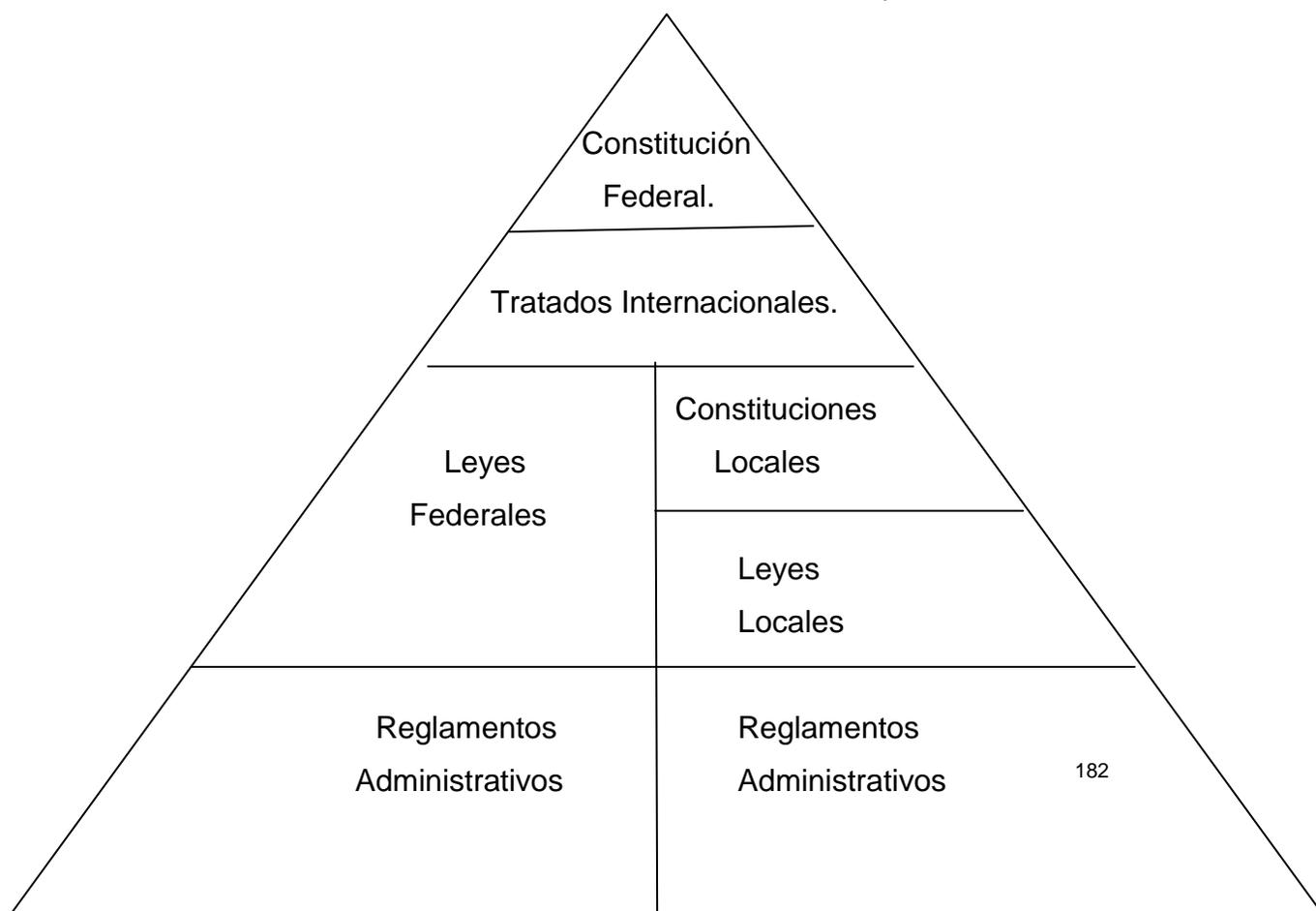
TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La interpretación sistemática del artículo 133 de **la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales.** Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena

¹⁸⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial ISEF. México 2011.

Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.¹⁸¹

En cuanto a la jerarquía de normas en el Sistema Jurídico Mexicano, que como ya he dicho tendrá de fundamento el anterior artículo Constitucional y el análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, será en forma piramidal tal y como lo ejemplifica el Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su libro *"El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes."*:



¹⁸¹ Tesis P. IX/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Novena Época, Abril de 2007, p. 6.

¹⁸² Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación. **"El Poder Judicial de la Federación Para Jóvenes."** Primera Edición. Editorial Mc Graw Hill. México 2004. p. 2.

En virtud de lo anterior, se resume que esta jerarquía de normas será la base, en el Sistema Jurídico Mexicano y la cual tendrá que utilizar el Juzgador al ejercer su facultad de decir el Derecho, tal será el caso en la obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su petición de un sobreseimiento, materia del Capítulo en desarrollo.

4.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

En el mismo orden de ideas para desarrollar el papel que juega nuestra Carta Magna en el presente estudio la comprenderemos como el “documento jurídico y político, de interés social y de orden público, el cual contiene los principales derechos y obligaciones de particulares, así como la forma de gobierno, además de las condiciones respecto a las relaciones entre particulares, y particulares con órganos de gobierno, en donde en esta gama de normas, se encontraran las fundamentales para todas las materias jurídicas.”¹⁸³

Adentrándome al estudio del Ordenamiento fundamental, que contempla los principios básicos que regularán la obligación de la Secretaría de Hacienda para petición de un sobreseimiento, se encuentran principalmente cuatro artículos Constitucionales relacionados con la presente tesis, de los cuales el primero que se mencionará es el artículo 31 fracción IV que establece la obligación de contribuir al gasto público de la siguiente manera:

“Artículo 31. 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.”¹⁸⁴

¹⁸³ ALFARO MIRANDA, Enrique, Tesis Profesional denominada: “Incompetencia del Juez Cívico para Conocer del Delito de Lesiones”, Ciudad Universitaria, 2010, Pág.: 79.

¹⁸⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2011.

Por lo que atiene a la disposición descrita en este artículo Constitucional podemos comprender que la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público debe contener el principio de legalidad, que consiste en el derecho del gobernado a que las contribuciones y sus elementos se contengan en una ley formalmente válida antes de su exigencia; el principio de proporcionalidad, que consideramos como el derecho del gobernado a que las contribuciones se establezcan de acuerdo con su capacidad económica; el principio de equidad, que es el derecho del gobernado para que se trate de manera igual a aquellos que se encuentran en la misma situación jurídica o de hecho y el principio de destino al gasto público, que comprende el derecho del gobernado a que las contribuciones se dediquen a la satisfacción de los gastos públicos en beneficio de la sociedad.

De este conjunto de señalamientos podemos advertir que la Secretaría de Hacienda no puede decidir de una manera imprudente sobre el erario público, dado que quien puede disponer sobre ello es la nación y solo esta Secretaría debe administrarlo para poder satisfacer ese beneficio a la sociedad.

En ese orden de ideas también podemos apoyarnos de la disposición Constitucional que se ofrece al gobernado de poder rectificar sus errores o faltas de esta índole establecidas en el segundo párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna que ordena lo siguiente:

“Artículo 16...

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional,

disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.”¹⁸⁵

De esta transcripción advertimos que la autoridad debe dar la oportunidad al gobernado de que rectifique sus errores cometidos en sus datos que pudieren en un futuro ocasionarle un problema incluso en materia punitiva es por lo anterior que la Secretaría de Hacienda no se debe comportar como tirana frente al gobernado.

Asimismo el artículo 14 en segundo párrafo y el artículo 16 primer párrafo, contemplan las facultades que puede tener la autoridad en el supuesto materia de estudio que a la letra indican:

“Artículo 14. ...

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”¹⁸⁶

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento. ...”¹⁸⁷

En términos de los artículos antes transcritos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad que afecte la esfera de los particulares, debe constar en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tomando en consideración las leyes establecidas con anterioridad al hecho.

Entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto

¹⁸⁵ Ídem.

¹⁸⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2011.

¹⁸⁷ Ídem.

legal aplicable al caso, y por lo segundo, que deben describirse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto, se configuren las hipótesis normativas.

En cuanto a este artículo se entiende la norma primaria expresa, como bien refiere el jurista Rafael I. Martínez Morales, en su obra “los límites del Poder Ejecutivo y Judicial en materia de conductas ilícitas”,¹⁸⁸ es que la autoridad, no puede ir más allá de lo que se le está facultado, aunque considere que se trata de algo generalmente aceptado, si esto no se contiene en la ley, limitando con ello su actuar.

Por todo lo anterior, podemos comprender que derivado de los preceptos Constitucionales contemplados, la autoridad, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene el suficiente fundamento para negarse y lo que es peor tampoco lo tiene para aceptarlo lisa y llanamente.

4.2.- CÓDIGO PENAL FEDERAL.

Después de haber estudiado la Ley Suprema, da origen a un nuevo análisis, para el conocimiento del otorgamiento de un perdón, teniendo como fundamento de este, el artículo 93 del Código Penal Federal, que he estudiado previamente y que a la letra dice:

“Artículo 93.- El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querrela, siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia. Una vez otorgado el perdón, éste no podrá revocarse.

¹⁸⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada.” Cuarta Edición. Editorial Oxford. México 2006. p. 30.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querella, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Cuando sean varios los ofendidos y cada uno pueda ejercer separadamente la facultad de perdonar al responsable del delito y al encubridor, el perdón sólo surtirá efectos por lo que hace a quien lo otorga.

El perdón sólo beneficia al inculcado en cuyo favor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado para otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o derechos, caso en el cual beneficiará a todos los inculcados y al encubridor.”

Atento a lo antes transcrito, se observa que se establecen dos formas de perdón: el expreso y lo que podríamos considerar como un perdón tácito que previamente he explicado en el primer capítulo de la presente tesis.

En tal virtud, el perdón a que se hace referencia es admisible en delitos de:

- a) Querella;
- b) Perseguidos por declaratoria de perjuicio siendo en estos casos el de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable, ó;
- c) Por algún otro acto equivalente a la querella.

En todos estos supuestos, es suficiente que se haga la manifestación de la persona autorizada o legitimada, de que el interés está satisfecho, para que proceda el perdón tácito, por lo que podemos comprender que se atiende a todos los supuestos de Delitos Fiscales en atención a que sus requisitos de procedibilidad encuadran en alguna de las condiciones establecidas.

Por tanto, esperar una actitud de perdón expreso por la autoridad hacendaria a favor del procesado, podría provocarle a éste perjuicios de manera considerable y quizá irreparable, además del costo económico y social que le significa al Estado y a la sociedad el proseguir innecesariamente con un proceso penal que violente las garantías del imputado.

Consecuentemente, atendiendo a que el perdón tácito constituye una figura benéfica para el procesado, toda vez que de resultar procedente el sobreseimiento tal resolución tiene efectos de una sentencia absolutoria y que de hacerlo con el principio *in dubio pro reo* consistente en adoptar una posición muy favorable para al reo.

Ahora bien, cuando el procesado realiza el pago total de su adeudo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga el perdón tácito, ya que dicha autoridad exteriorizó y manifestó que no existe crédito alguno pendiente de pago y por lo tanto fue satisfecho el interés del afectado, en atención a que como establece el Código en mención es suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

4.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En este punto al estudiar el Código Fiscal de la Federación, resulta más eficaz la comparación antes comentada, ya que el perdón que otorgará la Secretaría de Hacienda y que se ve traducido en una petición de sobreseimiento de manera discrecional, se enfrenta a las disposiciones Constitucionales y las normas generales punitivas de carácter federal antes mencionadas debido a que dice que:

“Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

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

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

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

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”¹⁸⁹

Aunado a el análisis del Código Penal Federal entendido como ley general, y apoyando el criterio de que existe una ley especializada y que es la que debe prevalecer sobre la primera, el hecho de atender a la aplicación del perdón tácito, no solo podría demostrar una coordinación entre las normas, sino que también evita la transgresión a Garantías Individuales, en virtud de que si la Secretaría de Hacienda ha expresado su satisfacción sería absurdo considerar que la ley busca burlarse del imputado al no sobreseer el juicio .

¹⁸⁹ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2011.

Con todo esto resulta evidente que pese a que la autoridad fiscal no cuenta con las debidas bases legales para negarse a solicitar un sobreseimiento y tampoco cuenta con ellas para solicitarlo, es la autoridad jurisdiccional que con su interpretación de las normas en coordinación debe otorgar un fallo en el sentido de sobreseer el juicio, no obstante esto no sería la solución real al problema, por que, si bien es cierto que no se debe permitir que la autoridad vaya más allá de lo que la ley le faculta, y de que no debe burlarse del imputado haciéndole pagar sin otorgar un perdón, también es cierto que no se le debe permitir a los contribuyentes tramposos que solo paguen sus errores cada que son descubiertos sin importar su reincidencia y otros motivos que agravan su conducta, es así que el paso a seguir debiera ser reformar la ley para darle las debidas bases a la autoridad para negarse o aceptar el otorgamiento de un perdón sin transgredir las garantías del imputado.

4.4. LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Adentrándonos a esta Ley que tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, y respecto del tema en comento consideramos su vinculación con lo que establece en su artículo 2º fracciones VIII y XIII, que señala lo siguiente:

“Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:”

“VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.”

“XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.”¹⁹⁰

Atento a lo anterior, se demuestra que el contribuyente tiene el derecho reconocido por las leyes federales de corregir sus errores, así también a ser tratado

¹⁹⁰ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

con respeto por las autoridades fiscales, lo que se traduciría en que el imputado tendría la oportunidad de restablecer el perjuicio causado al fisco sin que el pago de su error se convierta en una burla por parte de la autoridad que se niegue a otorgar el perdón por que demostraría una falta de respeto al contribuyente y a los derechos que le asisten.

4.5. LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

Para verificar cuáles son las finalidades que persigue la creación de la Secretaría de Hacienda es necesario transcribir el artículo 31 que es el que hace referencia a las facultades de dicha Secretaría, que a la letra describe:

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

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

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

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV.- (Se deroga).

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

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

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

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

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo competa a otra Secretaría;

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

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

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

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

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

XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;

XVI. Normar, autorizar y evaluar los programas de inversión pública de la administración pública federal;

XVII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control y la evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los programas y presupuestos de egresos, así como presidir las instancias de coordinación que establezca el Ejecutivo Federal para dar seguimiento al gasto público y sus resultados;

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

XIX. Coordinar, conjuntamente con la Secretaría de la Función Pública, la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de la administración pública federal y validar los indicadores estratégicos, en los términos de las disposiciones aplicables;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

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

XXII.- (Se deroga).

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

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro, y

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”¹⁹¹

Respecto de esta ley encontramos las facultades que se le otorgan a la Secretaría de Hacienda en las cuales se destacan para el caso concreto las establecidas en las fracciones XI y XIII, estas, decretan la facultad de la dependencia de que se cumplan las leyes fiscales y su deber de salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública; facultades que cumple debidamente al obtener la satisfacción de los Créditos fiscales insolutos por el contribuyente, sin embargo, estas facultades de ninguna manera nos demuestran que la Secretaría va a ser un juzgador más al establecer un criterio de perdonar o no a un contribuyente, sino por el contrario, sólo se limita a proteger los intereses del fisco federal.

4.6. REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Las facultades mencionadas en el ordenamiento antes narrado a la Secretaría de Hacienda deben ser despachadas por los servidores públicos mencionados por este reglamento que auxiliaran al Secretario al frente de esta dependencia para el ejercicio debido de sus facultades, es así que en cuanto al tema materia de estudio este ordenamiento que en primer momento el funcionario de la Secretaría en cargo de realizar este acto administrativo es el Procurador Fiscal de la Federación, esto establecido en el artículo 10 fracciones XXVI y XXVIII que a la letra dicen:

¹⁹¹ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153.pdf>

“Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:”

“XXVI. Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello; formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal o, tratándose de delitos previstos en leyes financieras, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría manifiesten no tener objeción en su otorgamiento; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo”

“XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegarse de los elementos probatorios del caso, darle la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquéllos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, y formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón legal, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de

que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento”

En ese sentido el penúltimo párrafo del mencionado artículo de este reglamento destaca que “la facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refieren las fracciones XXVI y XXVIII de este artículo, podrá ser ejercida por el Procurador Fiscal de la Federación, siempre que intervenga en forma conjunta con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con los directores generales de Delitos Fiscales o de Delitos Financieros y Diversos o los directores de área adscritos a dichas direcciones generales, en el ámbito de su competencia.”¹⁹²

Por lo antes mencionado se advierte que el Procurador Fiscal Federal también será auxiliado por el personal que conforma la institución bajo su cargo como apoyo técnico para la toma de sus decisiones, es así que este reglamento delega a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, facultades en el tema materia de estudio de la siguiente manera en las fracciones II, III y IV de su artículo 81:

“Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:”

“II. Denunciar, querellarse y presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales, así como los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones y de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría; formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello, así como la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal o, tratándose de delitos previstos en leyes financieras, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas

¹⁹² [http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/PE/APF/APC/SHCP/Reglamentos/11091996\(1\).pdf](http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/PE/APF/APC/SHCP/Reglamentos/11091996(1).pdf)

competentes de la Secretaría manifiesten no tener objeción en su otorgamiento; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo;”

“III. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida y de aquellos de que tenga conocimiento o interés; formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello, así como la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento;”

“IV. Formular y presentar las peticiones, así como denunciar o querellarse, en las materias que no estén expresamente asignadas por este Reglamento a otras unidades administrativas de la Secretaría, por la comisión de los delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro y demás instituciones que integren el sistema financiero; formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento;”

Asimismo en su último párrafo de este artículo nos demuestra que el funcionario encargado de esta Subprocuraduría también será auxiliado de dos Direcciones Generales en el ámbito de las competencias de estas de la siguiente manera:

“la facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el

perdón a que se refieren las fracciones II, III y IV de este artículo, podrá ser ejercida por el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación o con los directores generales de Delitos Fiscales o de Delitos Financieros y Diversos o los directores de área adscritos a dichas direcciones generales, en el ámbito de su competencia.”

La mencionada competencia de estas Direcciones Generales esta contenida en artículos 82 fracción segunda, 82-A fracción segunda, 82-B fracción segunda, 83 fracción segunda, 83-A fracción segunda, y 84 fracción cuarta, que a su vez demuestran que se verán asistidos por Direcciones de áreas para la petición del sobreseimiento en el proceso penal y a la letra declaran:

Artículo 82. Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales:

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público; formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director General de Delitos Fiscales, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con cualquiera de los directores de área de su adscripción;

Artículo 82-A. Compete a la Dirección de Defraudación Fiscal:

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director de Defraudación Fiscal, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con el Director General de Delitos Fiscales;

Artículo 82-B. Compete a la Dirección de Contrabando:

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director de Contrabando, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con el Director General de Delitos Fiscales;

Artículo 83. Compete a la Dirección General de Delitos Financieros y Diversos:

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría, que tenga injerencia o interés en el asunto de que se trate, manifiesten expresamente no tener objeción en su otorgamiento y, en su caso, que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director General de Delitos Financieros y Diversos, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones o con cualquiera de los directores de área de su adscripción en el ámbito de su competencia;

Artículo 83-A. Compete a la Dirección de Delitos Financieros:

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría, que

tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate, manifiesten expresamente no tener objeción en su otorgamiento.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director de Delitos Financieros, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con el Director General de Delitos Financieros y Diversos;

Artículo 84. Compete a la Dirección de Delitos Diversos.

IV. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan, en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refieren las fracciones anteriores de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos en que así proceda, siempre y cuando, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria, u otras áreas competentes de la Secretaría, que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate, manifiesten expresamente no tener objeción en su otorgamiento y, en su caso, que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal.

La facultad de formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón a que se refiere esta fracción podrá ser ejercida por el Director de Delitos Diversos, siempre que intervenga en forma conjunta con el Procurador Fiscal de la Federación, o con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, o con el Director General de Delitos Financieros y Diversos;

En esa tesitura para dar seguimiento a esas solicitudes la Subprocuraduría antes mencionada es auxiliada por Dirección General de Control Procedimental que se

encargara del seguimiento de sus peticiones formuladas en esta materia tal y como los establece el artículo 85 de este ordenamiento en su fracción I que a la letra dice:

Artículo 85. Compete a la Dirección General de Control Procedimental:

I. Coordinar el seguimiento y control de los procedimientos originados por las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio y peticiones formuladas por la Secretaría, así como de aquéllos en que ésta tenga interés;

Como se puede advertir de lo antes transcrito este ordenamiento no hace referencia a la discrecionalidad que debe de seguir el funcionario encargado de solicitar la petición en ninguno de los artículos mencionados sin embargo tampoco ofrece alguna solución para la desaplicación de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación que jerárquicamente es superior a este reglamento en virtud de que no le proporciona un apoyo técnico al funcionario para la toma de sus decisiones ya que debemos recordar que el entendido de que no sólo se trata el punto de que a la Secretaría de Hacienda no se le está otorgando de fundamentos para poderse negar para realizar esta solicitud, sino por el contrario tampoco se le está dotando de fundamento para lo acepte en el entendido de que protege el erario Federal.

4.7. FACULTAD DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA EL OTORGAMIENTO DEL PERDÓN EN MATERIA DE DELITOS FISCALES FEDERALES.

Atendiendo los principios Constitucionales revisados previamente, advertimos claramente que para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público designada por las leyes para la procuración del Erario Público Federal, para poder llegar a la resolución de que otorgará el perdón en materia de delitos fiscales federales, es menester la existencia de que esta facultad se encuentre establecida en ley; y no sólo eso, sino que también la misma ley debe dotar a esta autoridad de los medios de aplicación.

Es por lo anterior que me daré a la tarea de demostrar la inaplicabilidad del otorgamiento del perdón en materia punitiva fiscal, en atención a que la ley prevé el fin y no los medios que tomara la autoridad para dictar su resolución, tomando como base que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece que la Secretaría de Hacienda decidirá discrecionalmente sobre si hará la petición del sobreseimiento cuando el imputado haya pagado o al menos garantizado los créditos fiscales que hayan originado el proceso penal y sus accesorios, entre los cuales se encuentran las sanciones originadas por estos.

En esa tesitura, debemos recordar que es elemento indispensable de la naturaleza de una facultad discrecional la existencia de parámetros para la toma de una decisión por parte no sólo de la autoridad fiscal, sino de cualquier autoridad, esto, para evitar caer en el error de dictar una resolución que pueda ser catalogada como arbitraria en virtud de la insuficiente fundamentación de la autoridad para realizar su acto.

En ese sentido tras la lectura del numeral del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nunca podemos percibir la existencia del parámetro mencionado con anterioridad demostrando con ello que el hecho de decidir si se realiza o no la petición de sobreseimiento por parte de la autoridad la haría ir más allá de sus facultades, eso sin dejar de lado que de no hacerlo dañaría gravemente las garantías del inculpado demostrando una burla hacia él, pudiendo incluso ser acusado de incurrir en el delito de desvío de poder.

Es por ello que podemos comprender que gracias a la impericia del legislador la autoridad fiscal ha tenido que tomar sus resoluciones con insuficiente fundamentación lo cual podría ocasionarle grandes complicaciones.

4.8. EFECTOS DEL PERDÓN TRATÁNDOSE DE DELITOS PERSEGUIDOS POR QUERELLA

Como he referido anteriormente, el Código Penal Federal nos habla del otorgamiento de un perdón por parte del ofendido o del legitimado para otorgarlo, destacando que los efectos que va a tener este, será de extinguir la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querella. Sin embargo este otorgamiento sólo se puede realizar ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la acción penal o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia no pudiéndose revocar dicha anuencia.

Al hablar de los efectos del perdón en este tipo de delitos, obviamente me refiero para el caso que nos ocupa a la petición de un sobreseimiento por parte de la autoridad en virtud de que identificamos en este los elementos que caracterizan al otorgamiento del perdón en virtud de que la autoridad ha manifestado como autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho por lo cual da fin al proceso penal.

En ese sentido podemos considerar que concurren características propias de la naturaleza de un perdón por delitos perseguidos por querella y la petición del sobreseimiento por parte de la autoridad fiscal en materia de delitos fiscales federales, siendo estos: la satisfacción del bien jurídico protegido y la anuencia irrevocable del autorizado para dar fin al proceso.

ANÁLISIS DEL CAPÍTULO.

Siguiendo este orden de estudio, me toca recordar y concluir el análisis que me ocupó en el Capítulo Tercero llamado “Marco Jurídico del perdón legal para un sobreseimiento de delitos fiscales”, partiendo por puntualizar lo que se representa en el Sistema Jurídico Mexicano como la jerarquía de normas, principio primordial para mantener el Estado de Derecho, donde existirá una norma fundamental, la cual

tendrá el papel de limite, regulando la propia creación de la norma y dando clasificación en rango a cada una de estas, respetando los principios que contempla.

Norma fundamental denominada en México, como Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 133, refiere lo comentado en el párrafo anterior, dando como resultado que al entender esta categorización la Constitución ocupa el primer rango, siguiéndole en segundo lugar los Tratados Internacionales y las Leyes Generales, y teniendo como último los reglamentos, jerarquía que al estudiar que de una interpretación y coordinación de las leyes nos demuestra la existencia del perdón legal, será de vital importancia, para determinar el sobreseimiento, es por esto que al conocer de esta clasificación me ocupé de analizar los ordenamientos que contemplan los principios del derecho punitivo y las facultades de la autoridad recaudatoria, tomando como base del máximo Ordenamiento legal hacia el de menor rango.

Es así que se parte de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde se resume y evidencia en sus artículos 14, 16 y 31, que la autoridad, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene el suficiente fundamento para negarse y lo que es peor tampoco lo tiene para aceptarlo lisa y llanamente.

En este estudio al ya conocer la jerarquía de normas, me adentré a la norma especializada para conocer de los delitos fiscales, con Código Fiscal de la Federación, asimismo se dio estudio al Código Penal Federal, que si bien este estudio ya está regulado por la materia especializada, dicho Ordenamiento se utilizará en suplencia, para la utilización de principios en materia punitiva en la aplicación de la norma para evitar la transgresión a Garantías Individuales.

Ya en el análisis que se realizó al Ordenamiento Especializado en la enunciación de las facultades de la Secretaría de Hacienda se demostró que sí tiene competencia para salvaguardar los intereses de la Hacienda Federal sin embargo es

en el reglamento interior de esta dependencia donde designa específicamente a los funcionarios encargados de realizar esta petición en donde se demuestra que no le proporciona un apoyo técnico al funcionario para la toma de sus decisiones dejándolo con el riesgo de que le sea imputada responsabilidad por su actuar.

CAPÍTULO QUINTO

REPERCUSIÓN JURÍDICO-SOCIAL

5.1. AUMENTO RECAUDATORIO

A pesar de lo anterior, es triste decirlo, pero es la verdad paulatinamente se aleja el sistema contributivo de los principios Constitucionales, de los principios generales del derecho y de la legalidad, debido a que las reformas a las normas tributarias son cada vez más arbitrarias e ilegales, lo que coloca a los contribuyentes no sólo en situación desventajosa, sino en total estado de indefensión, sin que nada se haga por remediar tan preocupante situación

Aunque se supone que una reforma tiene por objeto una corrección o enmienda de algo que se encontraba errado o equivocado, que tiende a mitigar procedimientos ilegales o actitudes complicadas o evitar prácticas de evasión o infracción; sin embargo, ya hemos visto que las reformas a las normas fiscales no persiguen estos fines, sino que contravienen las normas Constitucionales y quebrantan las más elementales garantías individuales, o bien, establecen mayores facultades discrecionales a las autoridades tributarias como la mencionada para el estudio de la presente tesis, en perjuicio de los causantes, pudiendo con ello demostrar una burla al ciudadano.

Cada vez que se anuncian reformas, los contribuyentes se preguntan qué derechos o garantías se van a restringir o eliminar. En ocasiones parece que las reformas no son producto de la mala fe, sino de la absoluta impericia del legislador

Si deseamos un verdadero régimen jurídico, será menester pugnar porque los cuerpos de la administración pública tengan conferida su esfera de actividades en leyes generales suspendidas en el Congreso, de tal manera que los límites de sus funciones queden debidamente especificados.

Asimismo, es necesario que las reformas de leyes fiscales tengan congruencia y por objeto un beneficio, sin afectar la esfera legal del particular, pues si no se persiguen estos fines, resultará inútil modificar las leyes, ya que el fisco también resulta afectado en sus intereses económicos, pues las disposiciones absurdas e inconstitucionales no tendrán aplicación, ya que dan pie a los contribuyentes para impugnarlas, y no sólo eso sino que también dan pauta a su incumplimiento generando una deficiente recaudación.¹⁹³

Como se ha mencionado con anterioridad, el aumento recaudatorio no debe de estar sostenido por el sistema represivo de un Estado, sino que como menciona la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el actuar del sujeto pasivo del derecho fiscal se presume de buena fe, en ese entendido no se debe concentrar el Estado en imponer penas más severas para dar cumplimiento a sus disposiciones aunado a ello debemos recordar que el sistema contributivo mexicano es creado bajo el principio de cooperación y no de un sometimiento como lo era en la antigüedad el tributo.

Por lo antes mencionado no podemos concebir que el aumento recaudatorio sea representado por una exposición de fuerza del Estado mexicano y menos si queremos asegurar el respeto a las garantías del contribuyente cautivo, por que si bien es cierto que no todos los ciudadanos buscan cumplir las leyes, también lo es que es injusto desconfiar de todos, en atención a que los incumplimientos de deberes fiscales pueden darse en atención a lo complicado de entender este sistema.

Es por lo anterior que considero que el aumento de un sistema recaudatorio no debe estar basado en el sometimiento del ciudadano, en atención a que el mismo obra de buena fe, sino por el contrario, debería invertir mayores recursos el Estado que busca la obtención de más ingresos en la creación de sistemas que de manera eficaz logren que ningún contribuyente evada sus obligaciones fiscales, así también

¹⁹³ CARRASCO IRIARTE HUGO, "**Derecho Fiscal I**", Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008, Págs.: 14 – 15, cita a LERDO DE TEJADA, Francisco, "**Ley de la selva en materia fiscal**", Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, T. I., Págs.: 537 y 544.

debe invertir recursos en la concientización de la nación del papel vital que tiene su pago para el sostenimiento del Estado mexicano, en ese sentido tampoco se debería dejar de lado que debido a la dificultad del sistema recaudatorio el contribuyente puede incurrir en errores, es por ello que se debería invertir también en dar a conocer de manera sencilla el manejo del sistema.

En atención a la creación de un sistema fiscal más eficaz podemos tomar de base distintos sistemas exitosos, incluso los creados por los aztecas en la época precortesiana, o por los españoles en la época de la Conquista. Si bien es cierto que no serviría hacer una copia de los sistemas antes mencionados, también lo es que de ello se pueden obtener bases para crear uno con características similares, esto en el entendido de recordar lo exitoso que resultaron.

Agregando como comentario que en cuanto al sistema de los aztecas, podríamos sustraer la inteligencia que se tuvo para evitar que algún contribuyente dejara de pagar, y aunque se debe admitir la enorme diferencia en cuanto al número de población, también debemos recordar que en la actualidad se cuenta con avanzadísimos sistemas electrónicos para poder ejercer ese control.

Por lo que hace al sistema de la nueva España, podemos obtener elementos como el de comprometer a la autoridad a cumplir eficazmente su trabajo, ahí sí, con la aplicación de sanciones al servidor público irresponsable, en virtud de que este recibe un salario por parte del Estado para realizar su trabajo de manera eficaz, obligándolo así a solicitar al contribuyente su cooperación, y exigiéndole rendición de cuentas cuando así no lo haga.

En ese entendido también debemos sugerir que si el Estado pretende obtener mejores resultados con un deficiente control del padrón de causantes, esto desafortunadamente terminaría fallando en el entendido de que no todos los obligados a pagar sus créditos fiscales lo harán de manera cautiva, sino que habrá algunos que intenten la evasión y es ahí donde la autoridad ya tenga que hacer uso

de la coacción, y es por ello que se deben incentivar los proyectos de concientización a los ciudadanos de lo importante que resultan sus pagos, acompañado también de del acercamiento de la información al contribuyente para el adecuado pago de su obligación fiscal.

Esta filosofía lógicamente daría resultados no sólo para el sistema contributivo sino para las principales funciones del Estado también. En esa tesitura el teórico Antonio P. Fonticoba, comprende en su libro el futuro político de la ciudad de México que: “El aumento del presupuesto en seguridad pública, impartición y procuración de justicia, la creación de más institutos de especialización judicial y la profesionalización policiaca son también necesarias para el futuro de la ciudad.”¹⁹⁴

5.2. ADECUACIÓN AL ARTÍCULO 19 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS MEXICANOS

El artículo 19 de nuestra Carta Magna en su segundo párrafo atiende que:

“El Ministerio Público sólo podrá solicitar al juez la prisión preventiva cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la comparecencia del imputado en el juicio, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad, así como cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado previamente por la comisión de un delito doloso. El juez ordenará la prisión preventiva, oficiosamente, en los casos de delincuencia organizada, homicidio doloso, violación, secuestro, trata de personas, delitos cometidos con medios violentos como armas y explosivos, así como delitos graves que determine la ley en contra de la seguridad de la nación, el libre desarrollo de la personalidad y de la salud.”¹⁹⁵

¹⁹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “**Derecho Fiscal II**”, sexta edición, Editorial IURE, México, D.F., 2007, Pág.: 29 , cita a Antonio P. Fonticoba, “**El futuro político de la Ciudad de México**”, Editorial Diana, México, 1997, Págs.: 93 - 94

¹⁹⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México, 2011.

A la entera satisfacción de este artículo, debemos entender que para el caso de los delitos en materia fiscal el imputado no se encuadraría en ninguno de los supuestos mencionados por dicho artículo, en ese entendido podemos advertir que no habría lugar a que se llevara a cabo la prisión preventiva respecto de este, así que lo único que queda por hacer por parte de la autoridad es esperar a que exista sentencia definitiva por parte del juzgador para que el imputado en caso de ser encontrado culpable pueda ser aprisionado dado que si es aprisionado con anterioridad incurriría en violación a sus garantías.

Es en virtud de lo anterior, que si el imputado garantiza o hace pago de sus créditos fiscales insolutos, tras el sobreseimiento del proceso penal en atención a la declaración de satisfacción del interés fiscal, no habría motivo para que pisara la cárcel bajo ninguna circunstancia en atención a que no se pone en peligro su comparecencia en el juicio y tampoco el delito cometido es de la índole de los supuestos establecidos por el mencionado artículo 19 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el contexto anterior encontramos que sólo así el proceso punitivo se adecuaría a lo establecido por nuestra Carta Magna y que de ser de una menara diversa la autoridad también estaría incurriendo en una gran responsabilidad por desatender la norma y con ello privar del ejercicio de las garantías al ciudadano

5.3. REFORMA ADMINISTRATIVA- HACENDARIA

Los logros de cualquier gobierno están estrechamente vinculados con la disponibilidad de recursos con que cuenta para la obtención de sus fines, es por ello que se sugiere para mejorar la administración tributaria y presupuestaria del Estado mexicano que el gasto público se dirija a modernizar y mejorar el sistema de recaudación, con la finalidad de lograr un incremento sustantivo en sus ingresos manteniendo para ello actualizados los padrones de contribuyentes, ya que éstos constituyen la base gravable y el sustento de los ingresos.

Así también, se deben Intensificar las acciones de fiscalización y abatimiento del rezago en el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la implementación de programas especiales de recaudación, los cuales pueden ser apoyados por la tecnología para evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos.

Por parte de los encargados de la administración, se deben establecer criterios de racionalidad, austeridad y disciplina presupuestal en el ejercicio del gasto público pero no con ello dejar de perseguir el fin principal por darle cumplimiento a este secundario, para mantener una condición financiera sana que permita afrontar con éxito la situación de emergencia económica que aún vive el país.

En ese mismo orden de ideas, se tiene que realizar un análisis minucioso de los requerimientos de obra pública, con la finalidad de establecer prioridades y llevar a cabo aquella que sea estrictamente necesaria y de mayor beneficio social, ya que se le debe otorgar el presupuesto a las dependencias con base en los ingresos reales que se perciben y no con metas a alcanzar.

En esa tesitura el gobierno no se debe encontrar pasivo para la obtención de sus recursos sino que debe buscar fuentes alternativas de financiamiento que permitan mejorar los flujos de efectivo mediante la reestructuración de la deuda, así como el financiamiento de nuevos proyectos en mejores condiciones financieras.

Asimismo a la ciudadanía tampoco se le debe dejar como un simple espectador sino también se le debe fomentar la participación en la realización de obras públicas, para que esta haga conciencia sobre el costo y beneficio generado y con ello cumpla de manera espontanea con sus obligaciones fiscales y no tenga que ser requerido por la autoridad.

Atendiendo a todo lo anterior, podemos acordar que resulta inadecuado el

ocupar la fuerza del Estado, para que mediante el sometimiento de los ciudadanos se cumplan las disposiciones fiscales, sino que se debe orientar el sistema contributivo a la creación de métodos eficaces para evitar el rezago y la evasión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos.

ANÁLISIS DEL CAPÍTULO.

En este último Capítulo denominado “Repercusión Jurídico-Social”, he expuesto la triste realidad por la que atraviesa el Estado mexicano y la cual tiene que sufrir su población, dado que el gobierno cada día no sólo se comporta más represivo, sino al mismo tiempo se demuestra tirano con la expedición de normas arbitrarias, tal es el caso de el artículo materia de estudio del Código Fiscal de la Federación, donde faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de manera discrecional siendo que la norma no completa los elementos necesarios para que esta sea considerada de esa manera pareciendo por otro lado que autoriza arbitrariedades.

El problema que logramos advertir a simple vista es que el gobierno ha orientado sus ideales a someter a los ciudadanos para que cumplan las normas por medio de este tipo de normas tan arbitrarias demostrando el gran abuso del poder del Estado o por otro lado la gran ignorancia y falta de pericia para gobernar y legislar.

Es por lo anterior que en el primer apartado del presente capítulo se desarrolló la idea de que existen métodos más eficaces para la obtención de los créditos fiscales, no es por medio de la demostración del poder del Estado, sino por el contrario, esta debe basarse en la creación de un sistema que evite el rezago y la evasión apoyado con el aumento de recursos tanto económicos como laborales que se demuestren eficaces.

Asimismo nos encontramos en el presente estudio con la adecuación de lo

establecido en el párrafo segundo del artículo 19 Constitucional que establece supuestos sobre los cuales operaría la prisión preventiva en el cual acordamos que no se encuadra en ningún momento las conductas antijurídicas establecidas en el Código Fiscal de la Federación y por lo cual mencionamos que el imputado si garantiza o paga los créditos fiscales a su cargo a satisfacción de la Secretaría de Hacienda en ningún momento pisarían la cárcel debido al sobreseimiento.

Por último podemos advertir que no se debe demostrar un sometimiento al ciudadano para poder hacer eficaces las disposiciones vigentes para el caso concreto las fiscales pero en lugar de hacer leyes tiránicas la administración debe concentrarse en realizar sistemas eficaces en los cuales involucre al ciudadano a participar de ello, y con eso generarle conciencia de los proyectos del gobierno, así como a sus funcionarios integrantes para que en la medida de lo posible muestren austeridad pero sin dejar de utilizar los recursos necesarios para mejorar el sistema y el sostenimiento del mismo.

CONCLUSIONES

Es con todo este análisis, resumo las conceptualizaciones planteadas en la presente tesis, las cuales estarán íntimamente ligadas, dada la correlación que representan dentro de la figura del la petición de un sobreseimiento por parte de la Secretaría de Hacienda en materia de delitos fiscales federales, donde se demuestra la naturaleza de la facultad otorgada y los requisitos que deben de cumplirse para que esta proceda sin que con ello se violen las garantías individuales del imputado contribuyente.

Primera.- Parto de concluir que tomando como base los antecedentes históricos como el sistema contributivo precortesiano y Colonial que se debe buscar procurar por crear un sistema eficaz que evite el rezago y la evasión tomando la punibilidad como último recurso.

Segunda.- Concluí que en cuanto al delito se obedecerá la definición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la Conducta, Típica, Antijurídica y Culpable.

Tercera.- Definiré al delito fiscal como aquella conducta que reúna las características de ser típica, antijurídica y culpable, la cual para el caso concreto debe contravenir una norma legal de carácter fiscal o producir lo que esta misma prohíbe, lo que para derive en la imposición de una pena como resultado a la realización de un perjuicio o menoscabo al Erario Federal.

Cuarta.- Respecto de los distintos delitos fiscales presentados en el Código Fiscal de la Federación resumí que son tomadas las conductas establecidas en la ley general que en este caso es el Código Penal Federal con la característica especializada que el sujeto pasivo de la conducta es el Fisco Federal.

Quinta.- Señalé que la ley establece exigencias para poder perseguir los

delitos llamados requisitos de procedibilidad los cuales de cierto modo considero que entorpecen en la mayoría de los casos el cumplimiento de las leyes fiscales.

Sexta.- Establecí que la querrela es la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito, y que la declaratoria de perjuicio y la declaratoria de contrabando son asimiladas a esta figura en el momento de su aplicación.

Séptima.- En cuanto a las facultades de la autoridad concluí que para que pueda existir una facultad discrecional debe ser otorgada en la ley a la autoridad y ésta debe venir acompañada de un parámetro que le permita un campo de decisión, que una facultad reglada establece tal cual el actuar de la autoridad y la arbitraria es aquella que no debe caber en nuestro sistema jurídico debido a que se establece sin debida fundamentación y motivación y sobre la cual la autoridad decide libremente.

Octava.- Se reconoce que el otorgamiento del perdón consiste en que la parte que ha resultado ofendida, o sobre la cual ha sido menoscabado un bien jurídico reconocido, acepte que no sea castigado el agresor de ese derecho, en virtud a que es esa parte ofendida la que puede disponer sobre ese derecho.

El Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente la figura del perdón legal como causa de extinción de la acción penal, sino solamente como una figura procesal distinta, consistente en la petición de sobreseimiento, que al parecer tiene los mismos efectos o consecuencias jurídicas que las del perdón.

Novena.- Es de interés para la presente tesis describir que la figura del sobreseimiento consiste en la detención del curso de un proceso por falta de alguno de sus elementos constitutivos de carácter fundamental y que para el caso concreto pondrá fin al juicio penal-fiscal, y que la petición de este debe realizarse por la Secretaría de Hacienda en virtud de que ya no existe perjuicio alguno en virtud de que esta ha declarado la satisfacción.

Décima.- Concluí que para poder satisfacer el interés fiscal se debe realizar el pago de los créditos fiscales traducidos en las contribuciones debidas actualizadas junto con sus accesorios, es decir, indemnización, recargos, sanciones y gastos de ejecución.

Décima Primera.- Se concluye en atención al estudio dogmático que existe una especialización de este tipo de conductas típicas antijurídicas debido a la distinción que tiene con otras en atención al sujeto pasivo que la constituye.

Décima Segunda.- Una de las principales conclusiones es respecto jerarquía de normas, donde en la cúspide se encontrara la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual tendrán que estar subordinados todos los demás ordenamientos vigentes en el territorio mexicano.

Décima Tercera.- Obedeciendo la jerarquía de normas ya mencionada, se concluye debe acatarse lo establecido en los diferentes preceptos de nuestra Carta Magna, respecto a la manera de actuar de la autoridad en relación a las facultades que debe de tener esta mencionado en la conclusión séptima.

Décima Cuarta.- Una puntualización más, es la desestabilidad que está provocando el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en su manejo de la petición del sobreseimiento de la Secretaría de Hacienda, ya que la impericia del legislador ocasiono que una facultad discrecional pueda ser entendida como arbitraria por no ser dotada por los elementos que constituyen la naturaleza de esta, ocasionando que de ser ejercitada, la autoridad esté rebasando en forma desmedida este precepto, dado la insuficiente fundamentación de su actuar en virtud de la falta de un parámetro de acción.

Décima Quinta.- En el estudio de la repercusión jurídico-social, pude concluir que el aumento recaudatorio no debe estar basado en el sometimiento del ciudadano sino en la implementación de proyectos que se muestren eficaces en contra del

rezago y la evasión fiscal apoyado por el aumento de recursos para su obtención.

Décima Sexta.- Se resume que para que el proceso punitivo-fiscal se adecue a lo establecido al artículo 19 Constitucional el imputado no deberá ser aprisionado en tanto no se haya obtenido sentencia definitiva que así lo declare y este no haya satisfecho el interés fiscal menoscabado.

Décima Séptima.- Que resulta el gobierno debe involucrar al gobernado para concientizarlo de lo importante que representa su aportación y al funcionario de lo importante que resulta su buena administración.

PROPUESTA

Después de todo éste análisis estoy en aptitud de ofrecer una propuesta sobre el tema y llegué al punto de proponer una solución a lo que considero y sigo considerando un error en la legislación actual, puntualmente en lo referente a la petición del sobreseimiento por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecida en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Como he sustentado en el desarrollo de este trabajo, esta petición traducida en una facultad mal llamada discrecional en este precepto, contradice en forma desmedida lo ordenado por nuestra Constitución Política principalmente en sus artículos 14, 16 y 31 fracción IV; que disponen claramente por una parte que la autoridad debe actuar fundamentando y motivando debidamente sus resoluciones y por otra la igualdad que debe demostrar entre los contribuyentes.

Por lo tanto no puede existir una norma que le de a una autoridad libertad de elección sin la aportación de parámetros ya que su fundamentación sería insuficiente convirtiendo el acto en arbitrario, lo cual afecta directamente el Sistema Jurídico Mexicano y no sólo esto, sino además conlleva a muchas irregularidades, que como tuve la oportunidad de evidenciar con ejemplos establecidos, el funcionario encargado de la Secretaría de Hacienda, podría parecer que se burla del imputado al recibirle el pago de los créditos fiscales debidos sin el otorgamiento del perdón pero por otro lado debe ejercer su papel de salvaguardar los intereses de la Hacienda pública sin decir que puede disponer sobre ella, faltando con ello al principio de Seguridad Jurídica, al que tenemos derecho todos los mexicanos.

Es por todo lo anterior y demás puntos referidos a lo largo de todo este estudio, que mi propuesta es contundente al decir que, **SE DEBE ESTABLECER COMO UNA FACULTAD REGLADA QUE FORZOSAMENTE DEBA ATENDER LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUE CUANDO SE HAN SATISFECHO LOS PAGOS DE LOS CRÉDITOS FISCALES QUE ORIGINARON**

EL PROCESO Y EL DE SUS SANCIONES RESPECTIVAS OTORGUE EL PERDÓN EN DICHO PROCESO PENAL, para así no contravenir cuestiones básicas de Derecho.

Resumiendo que esta modificación debe realizarse en atención a que dicha Secretaría tiene como objetivo salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública Federal y no el burlarse de los imputados recibiendo los pagos realizados por los mismos con el fin de conseguir que se de por concluido el proceso y asimismo denominarlo perdón en el entendido de que es esta figura jurídica que realmente cubre los elementos que se hace mención.

Dejando de este modo al descubierto la necesidad de esta reforma, para la debida protección al Estado de Derecho, cuya obligación es ofrecer certeza jurídica, y no la burla del ciudadano por parte de las autoridades dentro del territorio mexicano, ocasionando un abuso de autoridad o impunidad, en un litigio en el que este presente el delito en materia fiscal, pues al no medir las consecuencias que trae aparejado consigo esta disposición, se han cometido innumerables injusticias, ya que como comenté en el presente estudio, la Secretaría puede ser incluso acusada por el delito de desvío de poder al intentar dar eficacia a esa disposición, o por otro lado incurrir en responsabilidad en el intento, siendo que si aplica la disposición en el sentido de no realizar la petición ocasionaría un perjuicio al imputado y si la ejerce en sentido contrario recibiría una reprochabilidad por parte de la nación quien la ha dotado de ese cargo.

Como se observa en el análisis histórico que se realizó en el presente trabajo, es más que evidente el criterio a seguir, y el cual desde el Código Fiscal de la Federación de 1968 se quiso conseguir, siendo este el otorgamiento de lo que podríamos considera un perdón al contribuyente evasor evitando su abuso pero al mismo tiempo sin burlarse del mismo, en atención a que de no ser así en lugar de fortalecer un sistema jurídico, lo hace parecer en pleno retroceso.

Por lo cual, es preciso retomar el camino de un debido sistema jurídico, donde considero que la fundamentación y motivación la cual logré exponer en este trabajo resulta suficiente como para dar la consistencia a mi propuesta, de esta inminente necesidad de reformar dicho precepto jurídico, avalando así el título de la presente tesis denominada “OBLIGACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA OTORGAR EL PERDÓN Y PROCEDA EL SOBRESEIMIENTO EN MATERIA DE DELITOS FISCALES FEDERALES CUANDO SE HA SATISFECHO EL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES QUE ORIGINEN EL PROCESO Y SUS SANCIONES RESPECTIVAS”.

Por lo anteriormente aducido, considero que mi propuesta resulta viable, en cuanto a que ofrece ser una solución rápida, sencilla y que satisface las necesidades actuales de la sociedad mexicana.

Al realizar el presente estudio, que ha traído consigo una investigación exhaustiva, realizando prácticas de campo, lo que motivo un análisis jurídico, formulando conclusiones y la creación de un criterio propio sobre las diferentes figuras jurídicas que a lo largo de esta tesis he planteado, con el apoyo de mi asesor, profesor José Pablo Patiño Y Souza quien concuerda con el criterio del sustentante, es que puedo afirmar y sostener mi propuesta que a la letra dice:

POR TANTO, SE DEBE:

REFORMAR EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LO CONCERNIENTE A LA PETICIÓN DEL SOBRESEIMIENTO POR PARTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO HACIÉNDOLA ÉSTA, UNA OBLIGACIÓN PARA LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN EL CASO DE QUE EL IMPUTADO HAYA SATISFECHO EL INTERÉS FISCAL PAGÁNDOLO O GARANTIZÁNDOLO Y DEBIENDO OTORGAR EL PERDÓN LEGAL INTEGRAMENTE POR PARTE DE LA AUTORIDAD.

SI BIEN ES CIERTO QUE EL QUERELLANTE TIENE LA FACULTAD POTESTATIVA DE OTORGAR EL PERDÓN LEGAL UNA VEZ QUE HA QUEDADO SATISFECHO EL INTERES LEGAL, EN EL CASO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, POR TRATARSE DE UN INTERÉS DE CARÁCTER FISCAL, UNA VEZ SATISFECHO ÉSTE A CRITERIO DE LA PROPIA SECRETARÍA, COMO SON EL PAGO DEL CRÉDITO INSOLUTO, LOS INTERESES MORATORIOS, LA ACTUALIZACIÓN, MULTAS Y RECARGOS, YA NO EXISTE EL INTERÉS JURÍDICO QUE PERSEGUIR, ANTE LO CUAL SE DEBERÁ CREAR UNA NORMA JURÍDICA QUE LA OBLIGUE EN UN PLAZO NO MAYOR DE 10 DÍAS HÁBILES, OTORGAR EL PERDÓN MAS AMPLIO QUE EN EL DERECHO PROCEDA, TODA VEZ QUE EL INTERÉS HA QUEDADO SATISFECHO.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl. **“Derecho Penal Mexicano. Parte General.”** Edición Decima octava revisión. Editorial Porrúa. México. 1995.
- 2.- CARRARA, Francesco, **“Programa de Derecho Criminal”**, tomo 6, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 1966
- 3.- CARRASCO IRIARTE HUGO, **“Derecho Fiscal I”**, Sexta Edición, Ed. IURE, México, 2008
- 4.- CARRASCO IRIARTE, Hugo, **“Derecho Fiscal II”**, sexta edición, Editorial IURE, México, D.F., 2007
- 5.- CARRASCO IRIARTE HUGO, **“Derecho Fiscal Constitucional”**, Cuarta Edición, Editorial Oxford, México, 2002
- 6.-CASTELLANOS TENA, Fernando, **“Lineamientos Elementales de Derecho Penal”**, Editorial Porrúa, Cuadragésima Edición, México, 2003
- 7.- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, **“Derecho Tributario”**, Editorial Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002
- 8.- CRUZ Y CRUZ, Elba, **“Teoría de la Ley Penal y del Delito”**, Editorial IURE, México, 2006
- 9.- CUELLO CALÓN, Eugenio, **“Derecho Penal”**, novena edición, Editora Nacional, México, 1961
- 10.- DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús. **“Delitos Financieros Teoría y Casos”**

Prácticos. Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 2005

11.- DE LA TORRE RANGEL, Jesús Antonio, **“Lecciones de Historia del Derecho Mexicano”**, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2005

12.- ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio, **“Apuntes para la Historia del Derecho en México”**, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1984

13.- FLORIS MARGADANT´S, Guillermo, **“Introducción a la Historia del Derecho Mexicano”**, Decimoctava Edición, Editorial Esfinge, México, 2002

14.- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ RAMOS, **“Curso de Derecho Administrativo”**, Editorial Civitas, Madrid, 2004

15.- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **“Introducción al Estudio del Derecho.”** Quincuagésima Sexta Edición. Editorial Porrúa. México 2004.

16.- GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, **“Los Delitos Fiscales”**, Perezniето Editores, México, 1995

17.- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, **“Introducción al Derecho Penal”**, IURE Editores, México, 2003

18.- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, **“Principios de Derecho Penal.”** La Ley y el Delito”, Editorial Sudamericana, Argentina, 1990

19.- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, **“Teoría del delito”**, IURE Editores, México, D.F. 2006

20.- JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, **“Derecho Penal Mexicano. Parte Especial”**, tomo IV, Ed. Antigua Librería Robredo, México, 1963

- 21.- KELSEN, Hans. **“Teoría General del Derecho y del Estado”**, Segunda Edición. Editorial UNAM. México 1988.
- 22.- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Delitos en Particular”**, Editorial Porrúa, México, 2005
- 23.- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Historia del Derecho Mexicano”**, Primera Edición, IURE Editores, México, 2004
- 24.- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Introducción al Derecho Penal”**, Decimocuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2008
- 25.- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, **“Teoría del Delito”**, Editorial Porrúa, México, D.F. 2003
- 26.- MAGGIORE, Giuseppe, **“Derecho Penal, Parte Especial”**, volumen V, Ed. Temis, Bogotá, Colombia 1989
- 27.- MARBARAK CERECEDO, Doricela, **“Derecho Penal Fiscal”**, Lazcano Garza Editores, México, 1993
- 28.- MÁRQUEZ PIÑEIRO, Rafael. **“El Tipo Penal”**. UNAM. México. 1992.
- 29.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. **“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada.”** Cuarta Edición. Editorial Oxford. México 2006.
- 30.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. **“Derecho Administrativo. Primer curso”**. Editorial Oxford, México, 2004
- 31.- MÉNDEZ GALEANA, Jorge, **“Introducción al Derecho Financiero”**, Editorial

Trillas, México, 2003

32.- PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, **“Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General.”**, Editorial Porrúa, México, 1967

33.- PORTE PETIT, Celestino, **“Programa de Derecho Penal. Parte General”**, Editorial Trillas, México, 1990

34.- PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, **“Robo Simple”**, Editorial Porrúa, México, 1984

35.- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y ROJAS YAÑEZ, Jorge, **“Derecho Tributario Mexicano”**, Editorial Trillas, México, 2008

36.- REBOLLEDO HERRERA, Oscar, **“Introducción al Derecho Fiscal”**, Primera Edición, Editorial Colección Francisco J. Santamaría Pensamiento y Estudios Jurídicos, México, 2002

37.- SOLER, Sebastián, **“Derecho Penal Argentino”**, Tipográfica Editora, Argentina 1973

38.- URESTI ROBLEDO, Horacio **“Los Impuestos en México”**, Segunda Edición, Tax Editores, México, 2007

39.- VELA TREVIÑO, Sergio. **“Antijuricidad y Justificación”**. Segunda Edición. Editorial Trillas. México. 1978.

LEGISLACIÓN

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México 2012.

- 2.- Código Penal Federal, Editorial ISEF, México 2012.
- 3.- Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2012.
- 4.- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Página de Internet:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>
- 5.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Página de Internet:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153.pdf>
- 6.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Página de Internet:
[http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/PE/APF/APC/SHCP/Reglamentos/11091996\(1\).pdf](http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/PE/APF/APC/SHCP/Reglamentos/11091996(1).pdf)

DICCIONARIOS

- 1.- Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985
- 2.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., **“Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3. Derecho Administrativo”**, Editorial Harla, México
- 3.- PALLARES, Eduardo, **“Diccionario de Derecho Procesal Civil”**, Editorial Porrúa, México, 1996

OTRAS FUENTES

- 1.- ALFARO MIRANDA, Enrique, Tesis Profesional denominada: **“Incompetencia del Juez Cívico para Conocer del Delito de Lesiones”**, Ciudad Universitaria, 2010

- 2.- Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1938.
- 3.- Diario Oficial de la Federación del 19 de Enero de 1967.
- 4.- Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.
- 5.- Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación. **“El Poder Judicial de la Federación Para Jóvenes.”** Primera Edición. Editorial Mc Graw Hill. México 2004
- 6.- Tesis P. IX/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Novena Época, Abril de 2007
- 7.- Tesis Aislada de Tribunales, Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, V, Octava Época, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, Página: 334.
- 8.- Apuntes tomados en la UNAM, Facultad de Derecho, Cátedra de Delitos Especiales impartida por el Profesor José Pablo Patiño y Souza.