

352
29.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPÚS ARAGÓN**

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 92 FRACCIÓN PRIMERA
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

T E S I S

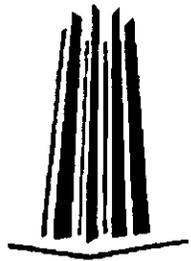
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FRANCISCO JESUS PACHECO GONZALEZ

ASESOR: LIC. MARIA FELICITAS BARRAGAN Y ESQUIVEL



MEXICO.

1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

258599



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:

Por haberme dado la oportunidad de superarme y demostrar que puedo ser alguien en la vida y enseñarme que todo es posible si se pone el suficiente empeño y voluntad para alcanzar una meta.

A MI MADRE:

Porque es el único ser que nunca me ha dejado solo y porque la meta alcanzada es también suya, ya que nunca podré recomenzar el esfuerzo que ha realizado para que hoy tenga las armas suficientes para ser mejor cada día.

A MIS HERMANOS:

Porque siempre me dieron su apoyo y confianza para que hoy concluyera mi carrera sin esperar nada a cambio, sabiendo que siempre podré contar con cada uno de ustedes sin importar el tiempo que haya transcurrido.

A MI ASESORA DE TESIS:

Por su tiempo tan valioso y paciencia que me dedico para la realización de este trabajo y con ello la terminación de mi carrera, ya que la docencia es tan noble como las personas que la practican.

AL LIC. JORGE TORRES RODRIGUEZ:

Porque apesar de ser una persona con múltiples compromisos siempre tuvo el tiempo y la paciencia para escucharme y mas aún para entregarme su confianza y con ello su amistad la cual nunca defraudare.

AL LIC. ROBERTO SANCHEZ ANGELES:

Porque usted me enseñó a utilizar los conocimientos adquiridos en la Universidad y además se preocupó siempre porque cada día incrementara mis conocimientos sin importar el tiempo que tardara en hacerlo, además de haber creído siempre en mí.

A LOURDES SILVA CARRERA:

Porque tú siempre has creído en mí además porque me enseñaste que para alcanzar cualquier meta es necesario estar convencido de que somos capaces de hacerlo sin importar que tan imposibles puedan ser nuestros sueños .

AL LIC. JORGE MUÑOZ VARGAS:

Porque siempre estuvo al pendiente de la realización del presente trabajo apoyandome y ofreciendome su ayuda incondicional y a quien considero uno de mis mejores amigos.

A MIS AMIGOS:

Porque gracias a su apoyo y comprensión he aprendido lo importante que es tener a alguien con quien compartir todos los momentos importantes en la vida, sin importar que tan buenos o malos sean esos momentos.

GRACIAS.

INDICE

INTRODUCCION	I
CAPITULO I. <i>ANTECEDENTES</i>	
1.1. EL DERECHO FISCAL EN GRECIA	1
1.2. EL DERECHO FISCAL EN ROMA	4
1.3. EL DERECHO FISCAL EN MEXICO	8
1.3.1. CONSTITUCION DE 1824	8
1.3.2. CONSTITUCION DE 1836	13
1.3.3. CONSTITUCION DE 1857	17
1.3.4. CONSTITUCION DE 1917	20
CAPITULO II. <i>ELEMENTOS ESENCIALES PARA LA PERSECUSION DE LOS DELITOS FISCALES</i>	
2.1. CONCEPTO DE IMPUESTO	28
2.1.1. ELEMENTOS DEL IMPUESTO	31
2.1.2. CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS	39
2.1.3. FORMAS DE PAGAR EL IMPUESTO	42

2.2. CONCEPTO DE DENUNCIA	45
2.3. CONCEPTO DE ACUSACION	48
2.4. CONCEPTO DE QUERELLA	51

**CAPITULO III. *REGLAMENTACION JURIDICA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA
EN MEXICO***

3.1. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	54
3.2. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION	58
3.3. DELITOS FISCALES Y ORDEN CONSTITUCIONAL	65
3.4. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO COMO AUTORIDAD RECAUDADORA	70

**CAPITULO IV. *FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA
Y CREDITO PUBLICO PARA FORMULAR LA QUERELLA***

4.1. CASOS EN LOS QUE SE PROCEDE PENALMENTE POR CONSIDERARSE DELITOS FISCALES	74
--	----

4.2. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN CASOS DE DELITOS CONTRA EL FISCO	79
4.3. FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA FORMULAR QUERELLA	82
4.4. PROPUESTA PARA REFORMAR LA FRACCION PRIMERA DEL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	89

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

A lo largo de la historia de la humanidad, los pueblos siempre han buscado la forma de sobrevivir, allegándose de recursos para cubrir sus necesidades básicas, como lo son: alimentos, vestido, habitación, diversiones, etc. pero todo ello implica gastos, y esto ha significado un problema para el Estado quien al igual que los individuos, tiene que captar ingresos que no solamente cubran las necesidades básicas de los miembros de la colectividad, sino también sus propias necesidades, ya que de ello depende que cumpla con las funciones necesarias para garantizar el bienestar social.

Hoy en día uno de los problemas que más afectan a la sociedad son de índole económico, por ello el Estado realiza esfuerzos para promover las condiciones económicas favorables, a fin de captar mayores recursos y destinarlos a diversas de actividades, cuyos objetivos primordiales son la seguridad, la justicia, la educación, salud y bienestar social.

Por lo anterior debemos tomar en cuenta que esta labor no es una tarea fácil para quienes nos gobiernan y es por ello que el Estado necesita que los particulares contribuyan para el gasto público, y para lograr este objetivo se necesitan regular estas obligaciones a través de leyes como lo podemos observar el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en relación al artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Por todo lo anterior es comprensible que el Estado ejerza coacción cuando los particulares actúan maliciosamente y no cumplen con sus obligaciones fiscales, creando así los llamados "Delitos Fiscales".

En nuestro país el Estado ha facultado a un ente muy importante que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para recaudar todo tipo de contribuciones que aportan los particulares y que son las obligaciones fiscales de éstos y asimismo para que presente su querrela ante el Ministerio Público de la Federación, en caso de que no se cumpla con dicha obligación.

Además resulta de gran interés señalar que todas las facultades que ésta autoridad administrativa debe tener en relación con el derecho penal serán reglamentadas y no discrecionales, debido a que se presentarían casos de arbitrariedad y corrupción de las autoridades hacendarias.

Es necesario tener como base que la persecución y castigo de los delitos es de orden público, y por lo tanto las sanciones de los delitos cometidos contra el fisco implica el que se tenga que seguir el debido procedimiento penal, y no como ocurre en la actualidad al dejar al libre albedrío de la autoridad administrativa, el presentar o no la querrela, lo cual es un requisito de procedibilidad necesario para que el Ministerio Público de la Federación pueda consignar a los presuntos responsables ante los Tribunales competentes, ya que de no presentarse este requisito, no es posible la debida resolución de Ministerio Público, ya que al final el principal afectado es nuestra sociedad y no la autoridad hacendaria, pues el Estado será quien tiene que proveer de recursos a la sociedad para que ésta se pueda desarrollar.

En este trabajo de investigación se presenta otro punto de vista respecto a la forma de proceder en caso de que alguna persona no cumpla con sus obligaciones fiscales, procurando que sea de manera justa, equitativa y sin ningún privilegio para nadie, ya que desafortunadamente el ser humano siempre busca obtener algún lucro sin responsabilizarse en sus actos, dando con ello lugar a la corrupción y a la mala impartición de la justicia fiscal.

Debemos estar tomando en cuenta que todos formamos parte de esta sociedad y que cualquier carencia que ésta tenga repercutirá en todas las esferas sociales sin importar quién haya sido el culpable y ello lo podemos constatar con la crisis más reciente que hemos vivido sin que la mayoría de nosotros hubiésemos sido los culpables de ella, aunado a esto, podemos señalar grandes defraudaciones fiscales que van en demérito de los gobernados.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

1.1. EL DERECHO FISCAL EN GRECIA

Desde que inicia la vida colectiva de la humanidad, surge también el imperativo de atender a necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad, y mientras mayor desarrollo adquiere esta colectividad, mayores son las necesidades que se tienen que cubrir y más complejas las formas de realizar esta labor.

En Grecia existían diversos organismos que se encargaban de desarrollar la vida colectiva de la misma tal es el caso de la Bulé, la cual tenía tres medios de ejercer sus poderes: colaboraba para realizar los decretos de pueblo; dictaba para sí misma decretos independientes para hacer ejecutar al detalle decisiones adoptadas, y colaboraba de manera cercana, por consejos o actos, con las demás magistraturas.

La Bulé tenía amplias atribuciones en materia de finanzas, e incluso se dice que todo hubiera sido completa anarquía, con la multitud de magistraturas encargadas de las recaudaciones, los gastos y la tesorería, de no haber establecido la Bulé algún orden y apariencia de unidad.(1)

Ella es la que se preocupaba por conseguir los recursos necesarios al presupuesto, sobre todo en tiempo de guerra.

I. G.. Glotz. Traducción al español por ALMOINA, José. La Ciudad Griega Primera ed. Ed. UTEHA. México 1975. p 166.

En su presencia se realizaban todas las adjudicaciones del estado denominadas "ventas" y también las ventas propiamente dichas. Encargados de los ingresos, los buleatas recibían hasta los dones voluntarios y vigilan la entrega y la venta de los cereales debidos como primicias a las diosas. En tiempos de la primera confederación marítima, fijaban el tributo de las ciudades aliadas.

Durante todo el año la Bulé vigila atentamente el empleo que se hace de los fondos públicos; su primera preocupación es la estricta observancia de la ley del presupuesto. Al tener este cargo , los apodectas o recaudadores generales se hacian cargo de toda la existencia en la caja y la repartían entre los diversos magistrados; al día siguiente exponían en la sala del Consejo el reparto inscrito en una tablilla, daban lectura al mismo y preguntaban al Consejo si alguien tenía conocimiento de que alguien hubiera cometido alguna irregularidad por parte de algun magistrado o particular, en el reparto y de ser así se realizaba una votación respecto a esa culpabilidad.

Como se puede observar en esta época se vigilaba cuidadosamente el empleo de los intereses de la colectividad tratando de asegurarse que los recursos se destinaran a los fines para los cuales fueron recaudados.

Como es de esperarse en la competencia de la Bulé entraban los gastos para las obras públicas, se ocupaba de todo lo concerniente a la construcción de los edificios públicos. Si se trataba de una construcción considerable, era necesario tener primero los decretos del Consejo y del Pueblo para que de esta manera un arquitecto redactara el presupuesto y una relación de los gastos; en lo que respecta a trabajos menores como acueductos, construcción de altares, etc. únicamente se sometía a decisión del Consejo.

A los atenienses del siglo IV todavía les repugnaba el deber fiscal. El Estado, se dio a la tarea de buscar la obtención de nuevos recursos: dobló los impuestos indirectos, la centésima parte sobre la importación y la exportación y la centésima parte sobre las ventas mobiliarias; recurrió con la mayor frecuencia posible a la contribución extraordinaria de guerra, de manera que hizo de ésto una contribución ordinaria; organizó la tetrarquía de modo que convirtió una prestación en un impuesto directo; apeló a las contribuciones de carácter voluntario y en los casos desesperados multiplicó las confiscaciones y ordenó a los generales que mantuvieran la guerra a expensas del enemigo y hasta del amigo. Los hombres del estado que ocupaban el poder durante largo tiempo, eran también financieros de primer orden.

El tesorero único de la caja militar era elegido por cuatro años. Así mismo los filósofos y los publicistas como Platón y Aristóteles, Jenofonte e Isócrates, eran impulsados por la general preocupación de sentar las bases de la ciencia económica, los particulares buscaban los medios que les permitiera llenar la caja del Tesoro Público: proponían al Estado hacerse constructor de hosterías, de almacenes y de barcos mercantes, alquilar millares de esclavos para las minas.

Es importante señalar que en esta época ya se impulsaba al estado para que realizara actividades que podían ser propias de particulares pero que de alguna manera ayudarían a obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades de la colectividad.

Para la confección de documentos cobratorios se confiaba en las declaraciones de los contribuyentes. La declaración de rústica podía ser sometida a una inspección bastante severa por parte de los demarcas, que llevaban al día una especie de catastro y podían estimar los rendimientos. El valor de la propiedad urbana podía ser fijada razonablemente según el alquiler. De la misma manera podían ser estimados según su número y estado físico el ganado y los esclavos.

1.2. EL DERECHO FISCAL EN ROMA

Desde los primeros tiempos Roma debió disponer de los recursos indispensables para satisfacer las necesidades del estado, si bien el estado no debía preocuparse por los sueldos de los funcionarios, por cuanto todas las magistraturas eran "ad-honorem", sin embargo el sostenimiento del culto, los juegos, obras públicas, y sobre todo el mantenimiento de las legiones, exigía la formación de un tesoro dotado de recursos suficientes y regulares.

Originariamente las rentas que formaron el tesoro eran de naturaleza muy diversa, el botín de guerra, vendido en provecho del estado y los arrendamientos provenientes del uso del "ager" público, debieron constituir los ingresos más importantes.

La formación del censo y la división del territorio estado-ciudad en tribus, ordenada por Servio Tulio proporcionó al estado la realidad del patrimonio particular de los ciudadanos y la posibilidad de imponer un impuesto personal regular en proporción a sus fortunas.

Desde esa época y con toda seguridad, desde la segunda mitad del siglo V antes de Cristo, data el tributo (tributum), impuesto directo sobre el capital que debía abonar en dinero todos los ciudadanos, en proporción a su fortuna.(2)

En un principio el tributo se hacía efectivo teniendo en cuenta únicamente las propiedades inmobiliarias y sus accesorios como esclavos, caballos, bueyes, asnos, etc.

2. BECERRA OLIVA, Guillermo. *La República Romana*. Ed. DEPALMA. México 1944 p. 100.

Después de la conquista de Italia Central, con motivo del desarrollo adquirido por el comercio y el incremento que tomó la propiedad inmobiliaria, el tributo se hizo extensivo al capital en dinero en efectivo como metales preciosos, joyas, etc.

Del tributo estaban exentos las personas cuya fortuna no alcanzaba once mil ases de renta anual, tampoco debían pagar tributo los huérfanos, y las viudas, estas últimas en caso de tener fortuna debían pagar un impuesto especial destinado al mantenimiento de los caballos del ejército.

Al tesoro ingresaban los impuestos de aduana (portoria). La institución de las aduanas data de la época real. A medida que el Estado se extendía, las barreras aduaneras fueron ampliándose y llegaron abarcar toda la península.

Los poseedores del "ager" público debían pagar un "Canon" por el uso de las tierras del estado; este "Canon" se denominó "vectigal".

Los habitantes de Roma cuando tenían la categoría de ciudadanos debían pagar el tributo, los no ciudadanos sólo estaban sujetos al pago del "vectigal" cuando usufructuaban tierras públicas y al pago de los impuestos de aduana cuando traficaban con sus bienes a través de sus fronteras. También pesaba sobre ellos la obligación de alimentar y proveer de todo lo necesario, a los magistrados romanos que recorrían Italia.

Después de la formación de las provincias el tesoro se enriqueció notablemente. Los provincianos debían pagar un impuesto personal cuyo monto variaba en cada caso. Salvo los privilegios concedidos a ciertas ciudades, el terreno de las provincias perteneció al estado por derecho de conquista, los particulares no podían ser propietarios, sino solamente poseedores, y tenían que pagar al estado que conservaba la propiedad de las tierras

provinciales. En sicilia se pagaba un impuesto territorial por las tierras cultivadas, pastos o canteras del dominio público que usufructuaban y el cual pagaban con dinero o en frutos, así mismo debían abonar el impuesto de aduana.

Como podemos observar en la antigua Roma ya se daba la opción de contribuir al "aerarium" no solamente pagando con dinero sino también en especie ya que de cualquier manera se enriquecía el tesoro romano.

Los romanos no conocieron el derecho de votar por sus impuestos y no se sabe con certeza cómo la asamblea establecía los impuestos y la forma en que se disponía de los recursos del estado.

Debemos señalar la importancia de la participación del pueblo en la consulta para la imposición de impuestos a través de sus representantes, ya que sin esta consulta podría pensarse que se deja al libre albedrío de unos cuantos la imposición de impuestos y tal vez el enriquecimiento de aquellos que se encargan de recaudar y distribuir las contribuciones de los estados.

Pertenecía a los Cónsules el derecho de iniciativa. El Senado se pronunciaba sobre la necesidad de la percepción, cifra de imposición y ordenaba también las inversiones. De las contribuciones, que eran administradas por los cuestores, no puede hacerse ninguna prestación en dinero sin la autorización del Senado. También éste es consultado sobre la suma que debe entregarse a los consules para los gastos de las empresas militares y sobre las que deben entregar a los censores, para las obras públicas a título de anticipo o de reembolso de gastos sostenidos por ellos con su propia fortuna.

El impuesto era fijado en proporción de la fortuna, de acuerdo a los datos proporcionados por el censo. La formación del censo estaba a cargo de los censores, quienes además de consignar el patrimonio denunciado también tenían facultades para realizar todas las investigaciones necesarias tendientes a conocer la verdad de la denuncia.

La percepción del impuesto en la capital era realizada por los ciudadanos llamados Tribunos del Tesoro (Tribuni Aerarii), quienes realizaban esta labor siguiendo un orden respecto a las tribus. Las sumas recaudadas eran entregadas a los cuestores y éstos realizaban las anotaciones correspondientes en los registros públicos.

La recaudación de las rentas de las provincias se realizaba por medio de empresas particulares, las cuales arrendaban lo producido por los impuestos. Este procedimiento aseguraba la percepción de la renta pero tornaba muy pesado su pago, a tal extremo que muchas veces se abonaba más del doble de lo producido neto que se encontraba en las arcas del estado.

EL DERECHO FISCAL EN MEXICO

1.3.1. LA CONSTITUCION DE 1824

La discusión del acta constitutiva de la Federación Mexicana se efectuó del 3 de diciembre de 1823 al 31 de enero de 1824, fecha esta última en que el proyecto fue aprobado casi sin variantes, con el nombre de Acta Constitutiva de la Federación Mexicana.

El primero de abril de 1824 comenzó el Congreso a discutir el proyecto de la Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos, que con modificaciones fue aprobado por la asamblea del 3 de octubre del mismo año con el título de Constitución de los Estados- Unidos Mexicanos firmada el día 4 y publicada al siguiente por el Ejecutivo con el nombre de Constitución Federal de los Estados- Unidos Mexicanos.

La Constitución de 1824 estuvo en vigor hasta 1835; ya que no podía ser revisada sino a partir de 1830, según ella misma lo disponía, las reformas que comenzaron a proponerse desde 1826 se reservaron para aquel año; pero ni esas ni las posteriores a 1830 llegaron a ser votadas por el congreso. De tal modo la Constitución de 1824 permaneció sin alteraciones hasta su abrogación.

Debemos mencionar que en esta época, México apenas había obtenido su independencia y que la nación se encontraba, según el constituyente de 1824, "inconstituida, desorganizada, y expuesta a ser juguete de las pasiones y partidos encontrados".(3)

3. TENA RAMIREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México 1808-1979* 9ª ed. Ed. Porrúa S.A.

México 1980. p.163.

Por ello es que no se permitía ninguna modificación en aquella legislación, sino pasado algún tiempo para que ésta comenzara a aplicarse y se observaran aquellas normas que debían de decuarse a las circunstancias que existían en la época.

Conforme a la carta magna de 1824 se adopta el sistema de gobierno republicano, representativo popular y federal. La República queda dividida en 19 estados libres y soberanos en su régimen interior y en 4 territorios dependientes del centro. se establece el Distrito Federal como residencia de los poderes de la unión. El poder se divide en Ejecutivo encomendando a un Presidente y un Vicepresidente; Legislativo depositado en las cámaras de Diputados y Senadores; y en judicial confiado a la Suprema Corte de Justicia.

"La nueva ley suprema recorrería bruscos caminos. Normas jurídicas que no se van adecuando a la realidad social, a la verdad objetiva, encuentran tropiezos en su aplicación. La teoría vaciada en la Constitución es superior; no obstante ello, no ataca las injusticias económicas heredadas del virreynato".(4)

Por lo que respecta a la materia fiscal el Acta Constitutiva de la Federación de 1824 señalaba en sus artículos 13 y 14:

"Artículo 13. Pertenece exclusivamente al Congreso General dar leyes y decretos: ...

VIII. Para fijar cada año los gastos generales de la nación, en vista de los presupuestos que le presentará el poder ejecutivo.

IX. Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo".

4. *MORALES JIMENEZ, Alberto. La Constitución de 1857 Ed. Instituto de la Juventud Mexicana
Biblioteca del Joven ciudadano. México 1957. p. 17.*

"Artículo 14. En la constitución se fijarán otras atribuciones generales, especiales y económicas del Congreso de la Federación, y modo de desempeñarlas, como también las prerrogativas de este cuerpo y de sus individuos".

En lo que respecta al poder Ejecutivo señalaba en su artículo 16. "Sus atribuciones, a más de otras que fijarán en la constitución, son las siguientes: ...

III. Cuidar la recaudación, y decretar la distribución de las contribuciones generales con arreglo a las leyes".

En lo referente al gobierno particular de los Estados que forman la Federación, señalaba en su artículo 32 "El congreso de cada Estado remitirá anualmente al general de la federación nota circunstanciada y comprensiva: de los ingresos y egresos de todas las tesorerías que haya en sus respectivos distritos, con relación del origen de unos y otros, de los ramos de industria, agricultura, mercantil y fabril, indicando sus progresos o decadencia con las causas que los producen; de los nuevos ramos que puedan plantearse, con los medios de alcanzarlos; y de su respectiva población".

Una vez aprobado el proyecto de la Constitución de los Estados-Unidos Mexicanos de 1824 en lo referente a la materia fiscal quedó de la siguiente manera:

En el Título III llamado "Del poder legislativo" en su sección Quinta llamada "De las facultades del Congreso General" en el artículo 50 "Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes: ...

VIII. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno".

Como se puede observar en este artículo se unificaron las fracciones VIII y IX del artículo 13 del acta constitutiva de esta constitución.

En la sección Sexta del mismo título llamada "De la formación de las leyes" en el artículo 51. "La formación de las leyes y decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, a excepción de las que versaren sobre contribuciones o impuestos, las cuales no pueden tener su origen sino en la Cámara de diputados".

Es necesario señalar la importancia que ha tenido Cámara de diputados para tomar la iniciativa en la creación de los ordenamientos referentes a las contribuciones o impuestos.

En el Título IV llamado "Del supremo poder ejecutivo de la federación" en su sección Cuarta llamada "De las atribuciones del presidente y restricciones de sus facultades" en su artículo 110. "Las atribuciones del presidente son las que siguen: ...

V. Cuidar de la recaudación, y decretar de la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.

VI. Nombrar a los jefes de las oficinas generales de hacienda, los de las comisarias generales, los enviados diplomáticos y cónsules, los coroneles y demás oficiales superiores del ejército permanente, milicia activa y armada, con aprobación del senado, y en sus recesos, del consejo de gobierno".

En el Título VI llamado "De los Estados de la Federación" en su sección Segunda llamada "De las obligaciones de los Estados" en su artículo 161. "Cada uno de los Estados tiene obligación: ...

VIII. De remitir anualmente, a cada una de las cámaras del congreso general, nota circunstanciada y comprensiva de los ingresos y egresos de todas las tesorerías que hayan en su

respectivos Distritos, con relación del origen de unos y otros, del estado en que se hallen los ramos de la industria agrícola, mercantil y fabril; de los nuevos ramos de industria que puedan introducirse y fomentarse, con expresión de los medios para conseguirlo, y de su respectiva población y modo de protegerla o aumentarla".

En su sección Tercera, del mismo Título, llamada "De las restricciones de los poderes de los Estados" en su artículo 162. "Ninguno de los Estados podrá:

II. Imponer, sin consentimiento del congreso general, contribuciones o impuestos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regula como deban hacerlo".

Debemos tener presente que esta Constitución acogía un sistema federalista, ya que se decía que cada pueblo que integraba la Federación "Debía darse así mismo leyes análogas a sus costumbres, localidad y demás circunstancias; dedicarse sin trabas a la creación y mejoría de todos los ramos de prosperidad", (5) pero en materia fiscal y en relación a la recaudación de impuestos, el gobierno federal debía regular su recaudación y su inversión ya que era necesario que la nación entera se desarrollara en la misma forma sin dejar al abandono aquellas poblaciones que no tuvieran las mismas posibilidades de hacerlo tan rápidamente como las demás.

1.3.2. LA CONSTITUCION DE 1836

De la confusa variedad de tendencias políticas que siguió a la caída de Iturbide, surgieron dos partidos que se llamarían liberal el uno y conservador el otro.

El primero propugnaba en cuanto a la forma de gobierno la republicana, democrática y federativa, en cuanto a los atributos del estado mexicano reivindicaba aquellos que la organización colonial había transmitido a organismos extraestatales.

El programa del partido conservador difería punto por punto del precedente. adoptaba el centralismo y la oligarquía de las clases preparadas y con el tiempo se inclinó hacia la monarquía: defendiendo los fueros y privilegios tradicionales. El maestro Felipe Tena Ramírez en su obra "Leyes Fundamentales de México 1808-1979" nos expone el pensamiento de D. Lucas Alamán, su representante más autorizado de los conservadores quien decía: "Estamos decididos contra la federación; contra el sistema representativo por orden de elecciones que se ha seguido hasta ahora; contra los ayuntamientos electivos y contra todo lo que se llame elección popular, mientras no descansa sobre otras bases".(6)

El 16 de julio de 1835 las Cámaras iniciaron su segundo período de sesiones y se propuso que el Congreso sería constituyente, lo que fue aceptado por ambas cámaras. La comisión presentó, pocos días después, un proyecto de bases constitucionales, discutido y aprobado; el proyecto se convirtió en ley constitutiva que con el nombre de "Bases para la nueva Constitución" dió fin al sistema federal.

6. TENA RAMIREZ, Felipe. *Op. Cit.*

Entre disturbios internos y la guerra de Texas, el Congreso prosiguió su misión constituyente. La nueva ley fundamental se dividió en siete estatutos, razón por la cual a la constitución centralista de que se trata se le conoce también como la "Constitución de las Siete Leyes". De estas siete leyes la más discutida fue la segunda ya que se estableció la institución llamada "Supremo Poder Conservador" que vino a ser el árbitro suficiente para que ninguno de los tres poderes pudiera traspasar los límites de sus atribuciones.

Por cuanto se refiere a la materia fiscal en las Bases Constitucionales expedidas por el congreso constituyente el 15 de diciembre de 1835 estableció en sus artículos 13 y 14 respectivamente lo siguiente:

"Artículo 13. Las leyes y reglas para la administración de justicia en lo civil y criminal, serán las mismas en toda la nación y lo serán igualmente las que establezcan contribuciones generales.

Artículo 14. Una ley sistamará la Hacienda Pública en todos sus ramos: establecerá el método de cuenta y razón, organizará el tribunal de revisión de cuentas y arreglará la jurisdicción económica y contenciosa en este ramo".

En lo que respecta a la constitución de 1836 ya aprobada, señala en la primera de sus leyes titulada "Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República" en su artículo tercero lo siguiente:

"Artículo 3. Son obligaciones del mexicano: ...

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan".

Es importante señalar que es aquí cuando se establece como una obligación constitucional el hecho de contribuir a los gastos del estado.

En la tercera de sus leyes titulada " Del poder legislativo, de sus miembros y de cuanto dice relación a la formación de las leyes" faculta a la Cámara de Diputados para iniciar leyes y designa a la Cámara de Senadores solamente para su revisión; así mismo en su artículo 26 y 28 señala:

"Artículo 26. Corresponde la iniciativa de leyes: ...

III. A las juntas departamentales en las relativas a impuestos, educación pública, industria, administración municipal y variaciones constitucionales".

"Artículo 28 Cuando el supremo poder ejecutivo o los diputados iniciaren leyes sobre materias en que concede iniciativa el artículo 26 se oír el dictamen respectivo de la mayoría de éstas, antes de tomar en consideración la iniciativa".

Así mismo en esta ley se le otorgaba al Congreso General la facultad para decretar anualmente los gastos que se han de hacer año tras año, así como las contribuciones que han de cubrirse, haciendo la aclaración de que toda contribución cesa cada año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.

También faculta al Congreso General para examinar y aprobar cada año la cuenta general de inversión de caudales. Esta Constitución señalaba que el segundo periodo de sesiones debería estar destinado al examen y aprobación del presupuesto del año siguiente, y de la cuenta del Ministerio de Hacienda respecto al año penúltimo; de esta manera el Congreso tiene la obligación de preveer los gastos que necesita la Nación para desarrollarse adecuadamente.

Por el contrario, esta misma ley le prohibía al Congreso General privar de su propiedad ni directa ni indirectamente a nadie, pues solamente se permitía establecer

contribuciones o ámbitos; de esta manera le daban la seguridad a todos la población de no perder sus propiedades por tomarlos en pago de impuestos.

También estaba facultado el Congreso General para vigilar por medio de una comisión inspectora, el exacto desempeño de las oficinas generales de Hacienda, así como confirmar los nombramientos que haga el gobierno para los primeros jefes de las oficinas generales de Hacienda, establecidas o que se establezcan.

En la cuarta de sus leyes titulada "Organización del Supremo Poder Ejecutivo", faculta al Presidente de la República para cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones con arreglo a las leyes, pero le prohíbe imponer por sí, directa o indirectamente, contribuciones de ninguna especie, generales ni particulares.

Cabe hacer mención que en esta misma ley se prevé para el despacho de asuntos de gobierno, la creación de cuatro ministros entre los cuales se encuentra uno de Hacienda

En la sexta de sus leyes titulada " División del territorio de la República y gobierno interior de sus pueblos" señala que: "la República se dividirá en Departamentos, conforme a la octava de las bases orgánicas. Los Departamentos se dividirán en Distritos y éstos en partidos". Es necesario señalar que, como mencionábamos anteriormente, faculta a las juntas departamentales para iniciar leyes relativas a impuestos, educación pública, industria, comercio, administración municipal y variaciones constitucionales. También faculta a estas juntas para disponer de la apertura y mejora de los caminos interiores del Departamento, estableciendo moderados peajes para cubrir su costo.

Se faculta a estas juntas para examinar y aprobar las cuentas que deben rendirse de la recaudación de contribuciones.

1.3.3. LA CONSTITUCION DE 1857

En el texto de esta constitución se expresaba la teoría de que las libertades económicas constituían una categoría específica de derechos naturales del hombre, y por lo cual, se limitó a proteger el derecho de propiedad, y a proclamar la libertad de industria y trabajo, ya que "si vulneraba las libertades económicas también vulneraba los derechos del hombre"(7)

La Constitución sólo debía contener decisiones políticas fundamentales relativas a la organización y delimitación de los poderes públicos, a la vez que al aseguramiento de las libertades humanas; no meterse a la solución de otra clase de problemas, pues tal cuestión en todo caso correspondía a la legislación ordinaria.

Por lo tanto existía la libertad de comercio y era necesario evitar que los estados obstaculizaran la libre circulación de la riqueza nacional en el interior del país, por lo que el constituyente de 1857 federalizó la legislación mercantil.

La propiedad se consideró como derecho natural humano. La desamortización no era la excepción de esta tesis, pues el derecho de propiedad de las corporaciones no se consideraba de la misma calidad que el de los particulares, sino que sí podía regularse por la sociedad civil, de este modo los bienes de la iglesia se convertían en bienes de la nación y por lo tanto parte de sus ingresos.

7. DE LA MADRID HURTADO, Miguel. El Pensamiento Económico en la Constitución Mexicana de 1857. Ed. Porrúa. S.A. México 1982. p. 152.

En esta constitución ya se encontraba el principio de legalidad tributaria, comprendido en el título I sección II llamada "De los mexicanos":

"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: ...

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que reside, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La jurisprudencia determinaba lo siguiente: "Es objeto del impuesto todo valor, esto es, toda utilidad económica; el legislador no tiene restricción alguna que le impida gravar la utilidad que el individuo obtiene... Y la convivencia de ese gravamen única y exclusivamente corresponde en su apreciación al poder legislativo, sin que la justicia federal tenga derecho para invocar la utilidad y los principios económicos como criterio de sus resoluciones".(8)

Es necesario señalar que ya se habla nuevamente de la concepción de tres poderes para el ejercicio de la Federación los cuales son los que ahora conocemos; otorgándole al Congreso de la Unión entre sus atribuciones en materia fiscal las siguientes: Aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debía presentar el ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo; así como expedir aranceles sobre el comercio extranjero e impedir, por medio de bases generales, que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones onerosas.

Se pretendió suplir mediante diputaciones, la función del Senado consistente en representar a las entidades federativas, por ello al Congreso se le facultó de estas atribuciones en materia fiscal sin hacer distinción entre cámaras legislativas.

8. *MORALES JIMENEZ, Alberto. Op. Cit.*

Más tarde se propuso la introducción del bicammarismo señalando que "sirve para combinar en el poder legislativo el elemento popular y el elemento federativo, en lo que pueden y deben representar los senadores en un poco de más edad, que proporcione un poco más de experiencia y práctica en los negocios."(9)

Lo cual se cristalizó más adelante, consagrándose el bicammarismo, con la Cámara de Diputados, elegida proporcionalmente a la población y el senado compuesto por dos representantes de cada estado y del Distrito Federal.

En el artículo 68 mencionaba que en su segundo período de sesiones el Congreso de la Unión se destinaría en preferencia, al examen y votación de los presupuestos del año fiscal siguiente; a decretar las contribuciones para cubrirlos y a la revisión de la cuenta del año anterior, que presente el ejecutivo.

En cuanto al poder ejecutivo, éste seguía teniendo la facultad para nombrar a los empleados superiores de hacienda, así mismo esta Constitución señalaba que ningún pago se podría hacer si no estaba comprendido en el presupuesto o en una ley posterior.

En cuanto hace al régimen interior de los estados en materia fiscal, prohibía establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto; ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, sin el consentimiento del Congreso de la Unión.

9. TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 19ª ed. Ed. Porrúa S.A. México 1983.
p. 266.

1.3.4. LA CONSTITUCION DE 1917

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, fue para su época, instrumento original y renovador. Durante los años posteriores, en su aplicación a un pueblo que surgía de una gran revolución social, política y económica, ha constituido un esquema básico para ordenar una vida institucional, pacífica y de progreso para los mexicanos.

La situación social y económica en nuestro país de fines del siglo XIX y principios del XX originó la Revolución Mexicana. Los campesinos no eran dueños de las tierras que trabajaban y sufrían una vida llena de injusticias, pues eran cruelmente explotados. los obreros carecían de derechos e intolerables condiciones³ de trabajo pesaba sobre ellos, las desigualdades entre las clases sociales eran cada vez más profundas, tal parecía que la constitución de 1857 despues de tener una gran intención por hacer progresar a nuestra nación, había cedido su vigencia a la dictadura de un hombre y obligó al pueblo de México a levantarse en armas en lo que podemos llamar la primera revolución del siglo XX.

El resultado de esa lucha fue la constitución promulgada el 5 de febrero de 1917 que consignó en su texto la primera declaración de derechos sociales de la historia, es decir, el derecho que tienen todos los hombres para llevar una vida digna y el deber del Estado de asegurar que así sea. Mientras las garantías individuales exigen al estado una actitud de respeto para las libertades humanas , las garantías sociales imponen a los gobernantes la obligación de asegurar el bienestar de todas las clases integrantes de la comunidad.

En lo referente a la materia fiscal en el artículo 31 fracción IV señala:

"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".

La finalidad de este artículo es la de obligar a todos los miembros del pueblo mexicano a cooperar para el sostenimiento y desarrollo de las instituciones estatales, de los servicios y de las obras que contribuyan al desenvolvimiento de nuestra nación.

Nuestra Constitución de 1917 establecía en su artículo 73, referente a las facultades del Congreso de la Unión lo siguiente:

"Artículo 73. El congreso tiene facultad: ...

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

VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República, en los términos del artículo 29 en sus fracciones IX y XVI, que a la letra dice:

"IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

XVI. Para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor".

Es función legislativa la expedición de la Ley de Ingresos, ya que la vida misma del estado requiere que su administración realice gastos, pero las autoridades no pueden disponer libremente del dinero que recauden, sino que deben hacerlo de acuerdo con el presupuesto de egresos que anualmente se aprueba.

Los recursos para hacer frente a estos gastos se obtienen mediante las aportaciones que obligatoriamente tienen que hacer todos los habitantes del país.

Cuando los gastos excepcionales no pueden ser cubiertos con los ingresos ordinarios, el Congreso de la Unión puede dar las bases al Ejecutivo para la celebración de empréstitos y posteriormente aprobarlos. De acuerdo a la definición del Doctor en Derecho Guillermo Cabanellas de Torres, en este tema nos cita que: "los empréstitos designan el préstamo hecho al Estado para hacer frente a sus necesidades o ejecutar sus proyectos."(10)

Respecto al comercio entre los Estados se autoriza al Congreso de la Unión para impedir que entre los estados que integran la Federación se establezcan restricciones en cuanto al comercio; ya que la aceptación de impuestos alcabalariorios entre los estados de la unión, conduciría a restringir el tráfico comercial y por lo tanto, a propiciar una economía cerrada entre las entidades federativas en perjuicio de la vida nacional.

Es necesario señalar que las alcabalas son los impuestos con que se grava el paso de mercancías de un Estado de la Federación a otro.

Más adelante este artículo sería reformado y se agregó la fracción XXIX-A la cual actualmente dice: "XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1°. Sobre comercio exterior;

2°. sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

10. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Ed. HELIESTA S.R.L. Argentina 1988. p.114.

- 3°. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro;
- 4°. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y
- 5°. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal y;
 - g) Producción y consumo de cerveza".

La fracción IV del artículo 74 de la Constitución de 1917 también fue reformada, resulta interesante comparar el texto original y el texto vigente reformado en 1977 para comprender mejor sus modificaciones:

Texto original:

"Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: ...

IV. Aprobado el presupuesto anual de gastos discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo".

Texto a partir de 1977:

"Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: ...

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día último del mes de noviembre, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda, aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto, o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar las razones que lo motiven".

Como se puede observar en esta reforma se faculta también, a la Cámara de Diputados, para examinar y discutir el presupuesto; revisar la cuenta pública del año anterior;

se fija el plazo para que el Ejecutivo haga llegar las iniciativas de leyes de ingresos y proyectos de presupuesto; y la determinación de las responsabilidades por discrepancias en la cuenta pública.

Es necesario señalar que se le otorga a la Cámara de Diputados la facultad para revisar la cuenta pública y ésto se debe a que para el Senado, la revisión de la cuenta pública le resulta una tarea difícil si aparece sustraído de la facultad de conocer y votar previamente el presupuesto ejercido y si carece, además, de un órgano como la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados, encargada de la glosa de las cuentas que rinde el ejecutivo.

En 1982 se reformaron los dos primeros párrafos de esta fracción quedando de la siguiente manera:" Artículo 74. Son facultades exclusivamente de la Cámara de Diputados:...

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y el proyectos de presupuesto a más tardar el día quince del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos".

Se establece esta modificación, mediante la cual, se extiende el término para que el ejecutivo federal presente ante la Cámara de Diputados las correspondientes iniciativas de ley de ingresos y proyecto de presupuesto hasta el día último del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre en el caso de que en ese mes, corresponda al inicio de una nueva administración por la renovación del poder ejecutivo.

La reforma resulta muy comprensible. En efecto, el Presidente de la República inicia su gestión el día primero de diciembre, según lo establece el artículo 83 constitucional. El titular del ejecutivo federal por mandato del artículo 74, tiene la obligación de hacer llegar a la Cámara de Diputados las iniciativas de la Ley de Ingresos y los proyectos del presupuesto, a más tardar el día último del mes de noviembre. De conformidad con estas disposiciones, se presupone que el Presidente en funciones proyecta para el Presidente de la República entrante, la orientación general y la aplicación del ingreso, gasto y financiamiento público para la ejecución de su gestión.

La reforma facilita, por una parte, la mejor planeación y presupuestación del gasto y, por otra, al ejecutivo, quien inicia su período constitucional, presentar dichas iniciativas de leyes de ingresos y proyectos del presupuesto hasta el 15 de diciembre de tal manera que pueda participar constitucionalmente en su formulación congruentemente a sus propios planes o proyectos de gobierno, por lo tanto señalaremos lo que establece el artículo 75: "Artículo 75. La Cámara de Diputados, al aprobar el presupuesto de egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley, y en caso que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo".

Esta función Hacendaria de la Cámara de Diputados es complementaria de la facultad que le compete para aprobar el presupuesto anual de gastos, prevista en el artículo anterior; y es lógico pensar que la obligación que se le impone a la Cámara de Diputados sea justificada, dado que es un principio de carácter económico generalmente reconocido, ya que todo servicio público implica una retribución.

Por último veamos lo que señala el artículo 126 de esta Constitución:

"Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior".

Es de gran importancia determinar los alcances de este precepto legal ya que por un lado evita los posibles abusos de las autoridades hacendarias para con los particulares y por otro, sirve de referencia para que el Estado pueda realizar la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos, ya que debemos tener presente que en nuestro país existen tres órdenes políticos, Federal, Estatal y Municipal, a los cuales corresponden tres órdenes fiscales, respectivamente.

Por lo tanto, es necesario señalar que es obligación del Poder Ejecutivo Federal proveer los gastos originados por el mantenimiento de todos los servicios que están a cargo de un estado moderno. Por lo tanto, es necesaria la cuidadosa programación del presupuesto federal de ingresos, para planear las inversiones de nuevas obras y servicios, mantener los ya establecidos y calcular el gasto regular de la Administración Pública, toda vez que el manejo de las contribuciones no pueden estar sujetas a la libre voluntad de los funcionarios, se establece el requisito de que cualquier pago que haga la Federación debe estar previsto en el presupuesto de gastos o fijado por una ley posterior.

CAPITULO II

ELEMENTOS ESENCIALES PARA LA PERSECUCION DE LOS DELITOS FISCALES

2.1. CONCEPTO DE IMPUESTO

El mayor volumen de los recursos económicos que obtienen los diversos Estados, es por concepto de los impuestos. Varios tratadistas han definido el concepto de lo que es el impuesto pero sería muy extenso si nos refiriéramos a todos los conceptos doctrinarios del impuesto dignos de mencionarse, ya que son múltiples y por ello solamente mencionaremos algunas de estas definiciones para observar detenidamente los rasgos característicos de las mismas.

El profesor Miguel Acosta Romero dice que: "los impuestos son la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía para la satisfacción de los gastos públicos sin que tenga que dar a cambio de ella contraprestación alguna, establecida en la Ley en forma proporcional y equitativa".(11)

El maestro Antonio Jiménez González en su obra "Lecciones de Derecho Tributario" nos da el concepto de impuesto de Don Matias Cortés Domínguez, "El impuesto es una obligación legal de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la ley, surgida por la realización de un hecho imponible por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa".(12)

11. ACOSTA ROMERO, Miguel. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa S.A. México 1992. p 254.

12. Cit. pos. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3° ed. Ed Ecasa México 1991. p.61.

Como podemos ver en esta definición el autor resalta la característica jurídica porque al señalar que es una "obligación legal" entraña una relación en la cual un sujeto llamado acreedor puede exigir a otro llamado deudor el pago de una suma determinada.

El profesor Andrés Serra Rojas dice que: "el impuesto es una obligación unilateral de Derecho Público, sin contraprestaciones y destinada al sostenimiento del Estado".(13)

Nuevamente tenemos la palabra obligación pero ahora se señala que es unilateral ya que el particular tiene la obligación de pagar una determinada cantidad pero el Estado no tiene la obligación de proporcionarle algún beneficio personal.

El maestro Guillermo Carbanellas de Torres nos dice que el impuesto es "la contribución o gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas".(14)

El maestro Sergio Francisco de la Garza nos dice que el impuesto es: "Una prestación tributaria obligatoria *ex-lege*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del estado referida al abligado y destinada a cubrir los gastos públicos". (15)

13. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 13ª ed. Ed. Porrúa S.A. México 1985. p.36.

14. *IBIDEM* p. 154.

15. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 10ª ed. Ed. Porrúa S.A. México 1981. p. 117.

Para nosotros el impuesto es una prestación pecuniaria o en especie que fija el Estado de manera unilateral a cargo de todas aquellas personas físicas o morales que se coloquen en el supuesto de la norma que obliga a contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa.

Ahora bien veamos lo que nos señala el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2º, fracción I, define al impuesto de la siguiente manera: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo"; Estas fracciones se refieren a las Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos respectivamente.

Como podemos observar en nuestra actual legislación tenemos varios elementos que utiliza el legislador para definir lo que son los impuestos y de ellos debemos destacar que ya se habla de personas morales o físicas pues debemos recordar que para el derecho tenemos derechos y obligaciones tanto las personas físicas como morales.

En todas estas definiciones aparecen ciertos elementos comunes, y como hemos visto nuestra legislación también nos ha dado su definición de impuesto; así pues más adelante analizaremos los elementos y características de este concepto.

2.1.1. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

A continuación detallaremos los elementos del impuesto y son los siguientes:

- a) El objeto.
- b) Los sujetos.
- c) El hecho generador.

EL OBJETO:

El objeto del impuesto es el elemento económico sobre el cual se apoya el impuesto, este elemento puede ser un bien mueble o inmueble, un producto, un servicio, una renta o un capital.

El objeto del impuesto, son las circunstancias económicas en las cuales se basa la acción impositiva, en relación con el hecho generador del crédito fiscal.

El objeto de la relación tributaria está constituido por una obligación de dar a cargo del contribuyente en beneficio del fisco.

El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravado por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, mas sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria

distinción y separación. No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

LOS SUJETOS:

Los sujetos del impuesto son: 1) Sujeto Activo; 2) Sujeto pasivo; y 3) Responsables Solidarios.

1) El Sujeto Activo: Es el ente público titular de un derecho legalmente establecido en el ordenamiento fiscal.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado; mas como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diverso es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, Las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos.

El artículo 124 Constitucional establece: "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados"; sin embargo, el problema de la delimitación de la competencia en

materia fiscal, es uno de los problemas más difíciles en nuestro derecho administrativo, porque no es tarea fácil la selección de materias federales.

En lo que respecta al Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dice: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cuál se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determine por las legislaturas de los Estados.

c) Los Ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes de dominio público de la Federación de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles;”

2) El Sujeto Pasivo: Es la persona física o moral, que tiene la obligación de pagar una prestación por colocarse en la hipótesis normativa que genera dicha obligación.

En relación al Código Fiscal de la Federación establece quiénes son los sujetos del impuesto y dice: “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”. Así mismo este artículo señala que la Federación quedará obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Por lo que podemos concluir que el Sujeto pasivo es aquel que origina el hecho generador de la obligación fiscal, es decir los particulares o contribuyentes.

3) El Responsable Solidario: Cuando se habla de la figura del sujeto pasivo se debe hacer incapié en establecer la diferencia entre éste y otros sujetos afines en posición de deudores también, pero que no tenían el carácter de pasivos con todo rigor. Pues bien, una de las instituciones a través de las cuales el derecho positivo tutela y refuerza la posición del sujeto acreedor, es precisamente ampliando y atribuyendo el carácter de deudor a otros sujetos distintos del sujeto pasivo o titular del hecho generador de la obligación tributaria.

Es evidente que a través de la figura del responsable solidario en materia fiscal el legislador aumenta la seguridad del cumplimiento de la obligación tributaria, de ahí pues que dicha medida de ampliación del carácter de deudor a otros sujetos distintos del pasivo

propriadmente dicho debe enterderse como auténticamente una medida tutelar de la obligación tributaria.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación prevé en sus catorce fracciones toda una gama de supuestos en los que se genera a cargo de ciertos sujetos el carácter de responsables solidarios, situación que presupone la existencia en forma paralela de una diversa y primera y principal relación entre el fisco y el contribuyente, así como también la segunda accesoria de la principal entre el fisco y el responsable solidario.

Por lo antes mencionado cabe citar lo que prevé este artículo: "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones;
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos;
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las

sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados; hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el suceso de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber tenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que cause por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios".

EL HECHO GENERADOR:

Es la hipótesis que obliga al sujeto pasivo a contribuir, es decir, son las actividades gravadas para pagar el impuesto, por lo que cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal.

El maestro José Luis Pérez Ayala define este elemento en los siguientes términos: "El hecho generador es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no recíproco, avocadas a desembocar en una prestación de dar" (16)

16. PEREZ AYALA, José Luis. *Curso de Derecho Tributario*. Ed. Edersa. Madrid. 1975. p. 226.

2.1.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Las características de los impuestos son las siguientes:

- a) Deben estar establecidas en la ley.
- b) Deben pagar las personas físicas y morales que se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.
- c) Deben ser de manera proporcional y equitativa.
- d) Deben contribuir para el gasto público.

A continuación explicaremos cada una de ellas: La primera característica de los impuestos es esencial ya que de no estar establecido un impuesto en la ley, podría ser ilegal, inconstitucional e incluso inexistente, ya que nuestra constitución así lo exige de acuerdo a lo establecido por el artículo 31 en su fracción IV que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De igual manera el Código Fiscal de la Federación al definir los impuestos, nos dice que son contribuciones establecidas en la ley, por lo que sin este requisito no se pueden considerar como impuestos ya que carecerían de fundamento.

En relación a la segunda, es necesario recordar que para el derecho tanto las personas físicas como morales tiene derechos y obligaciones y por lo tanto, ambas tendrán que contribuir para el gasto público, lo anterior tiene su fundamento en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación el cual ya fue transcrito en líneas anteriores.

En el derecho tributario esta fuera de toda duda la responsabilidad fiscal directa de las personas morales, quienes representan un factor muy importante en la vida económica de nuestro país. En materia fiscal las personas morales constituyen un grupo muy importante de contribuyentes, tienen plena capacidad, en los términos previstos por las leyes fiscales, para ser contribuyentes, y por consiguiente, también con plenitud de obligaciones, por lo tanto, se les consideran sujetos de infracciones fiscales y deudoras de las sanciones que en su caso imponga la autoridad fiscal. Al respecto es importante mencionar que a la persona moral titular de una voluntad social, se le puede utilizar para cumplir o para transgredir las normas jurídicas, y por lo tanto, al realizar esa transgresión tendrá como consecuencia una sanción fiscal. No será posible concebir una persona moral que tiene facultades otorgadas para celebrar multitud de negocios jurídicos, que no pudiera ser al mismo tiempo sujeto de obligaciones fiscales, y que incurriera en responsabilidad cuando incumpliera con esas obligaciones.

En el caso de la responsabilidad fiscal de las personas morales por las infracciones cometidas por sus representantes legales, no es ésta de tipo subsidiario ni siquiera de tipo solidario, sino de carácter directo y principal; esta responsabilidad fiscal que se atribuye a una persona moral en principio, puede trascender con carácter solidario, a los Directivos, miembros del Consejo de Administración y aún a los socios accionistas, atento a lo dispuesto por el artículo 26 en sus fracciones III y X del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que se refiere a la tercera característica que señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que nos señala que la exigencia de proporcionalidad y de equidad se refiere a una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre

concreto. La idea de justicia supone trato igual a los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.

Al respecto, el maestro Gregorio Sánchez León en su obra "Derecho Fiscal Mexicano" manifiesta que: "la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto es el de justicia en los impuestos"(17).

En lo que se refiere a la última característica, la cual se encuentra prevista en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, porque la finalidad de los impuestos consiste en sufragar los gastos públicos, realizar importantes funciones económicas, destinarlos a la prestación de servicios para los particulares, etc.

Algunos autores consideran que no es un acierto aludir a los gastos públicos en su definición de lo que es el impuesto, pero no debemos olvidar que este binomio económico impuesto y gasto público, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y su justificación.

Resulta necesario señalar que en un principio está prohibida la aplicación del rendimiento de un impuesto a un fin especial, pero no obstante ello, en forma limitada por excepción y cuando la ley lo autorice, se puede aplicar el rendimiento de un impuesto a un fin especial; y así lo señala el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que dice: "... Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

17. SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7ª ed. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1986. p. 178.

Por lo tanto, diremos que el gasto público doctrinario y constitucionalmente hablando, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; por consecuencia será siempre gasto público, ya que el importe de lo recaudado a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destina a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas, sociales o los servicios públicos.

Por consiguiente, concluimos que el gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines y el mantenimiento de los servicios públicos. Los fondos públicos provenientes de los impuestos se incorporan al patrimonio del Estado y se erogan de una manera general.

2.1.3. FORMAS DE PAGAR EL IMPUESTO

El pago es por excelencia el modo de extinción de la obligación y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo.

Aunado a lo anterior, podemos decir que en lo general son válidos los principios esenciales de la institución en el derecho privado, en relación a la materia tributaria y en cuanto no aparezcan específicamente derogados por las disposiciones particulares del derecho tributario.

En este orden de ideas, es necesario señalar que el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2062 señala que el "pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido".

Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras ocasiones, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exhibición del crédito fiscal, y ésta, a su vez, es un requisito para la realización del pago.

La regla general establece que el pago debe efectuarse en moneda nacional a través de la entrega de efectivo, cheques certificados, giros postales, telegráficos o bancarios y cheques personales del deudor, pudiendo sin embargo en forma excepcional efectuarse el pago en moneda extranjera, cuando el mismo deba llevarse a cabo en el extranjero, como sería por ejemplo el caso de un mexicano radicado en el extranjero que tuviese la obligación de pagar derechos por la expedición de un pasaporte, pudiendo en tal caso efectuar dicho pago en la moneda del país de residencia, al tipo de cambio que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como sería:

a) Moneda nacional o extranjera.- La regla general es que el pago se haga en efectivo.

En la República Mexicana los pagos se hacen en moneda nacional; las cantidades que deban recaudarse en el extranjero se cubren en moneda del país en que se haga la recaudación, conforme al tipo de cambio que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) Giros telegráficos, postales y bancarios.- El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, admite estos medios de pago los cuales se asimilan a los que se hacen en efectivo.

c) Cheques.- En relación a este tipo de pago, también lo establece el artículo 20 del Código en mención señala que se aceptarán los cheques como medio de pago; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual señala en su artículo 8º: "...el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo podrá hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo..."

El mismo artículo señala que: "El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su tesorería u órgano equivalente..."

Este ordenamiento también señala que cuando las contribuciones se paguen con cheque, éste deberá tener la inscripción "para abono en cuenta". Dicho cheque no será negociable y su importe deberá abonarse exclusivamente en la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación o, en su caso de la tesorería local o del organismo descentralizado correspondiente.

Es importante saber las opciones legales que tenemos para realizar el pago de nuestros impuestos, ya que si lo hacemos de manera rápida y eficaz, estaremos ayudando al Estado para que pueda realizar sus funciones sin mayores problemas.

2.2. CONCEPTO DE DENUNCIA

El periodo de preparación de la acción procesal, principia en el momento en que la autoridad investigadora tiene conocimiento de la comisión de un hecho delictuoso, o que aparentemente reviste tal característica y termina con la consignación.

Al tratar generalidades de la función persecutoria, la iniciación de ésta no quedaba al arbitrio del órgano investigador, sino que era menester, para iniciar la investigación, el cumplimiento de ciertos requisitos legales o de iniciación. Estos requisitos son la presentación de la "denuncia", "acusación" o de la "querella". El señalar como únicos los requisitos que hemos apuntado, ofrece como reverso el destierro total, en nuestro Derecho, de instituciones jurídicas como la pesquisa particular, la pesquisa general, la delación anónima y la delación secreta. Es decir, el legislador prohibió la indagación sobre una población o provincia, o sobre una persona determinada, hecha con el objeto de averiguar quién o quiénes habían cometido delitos, indagaciones que constituyen pesquisas en general y la pesquisa particular, bondadosamente aceptadas en los siglos de hechicería y superstición; también prohibió la averiguación nacida de un documento anónimo, en el que se denunciaba un delito, o de un documento en el que se exigía reserva absoluta sobre la persona que hacía la denuncia. Estos sistemas de averiguación fueron condenados por el legislador, por constituir medios en los que se podían refugiar venganzas y múltiples vejaciones, además de que vulneraban el derecho de defensa del inculpado al dejársele sin el conocimiento sobre la persona que lo acusaba.

Así es como en la actualidad, conforme lo señala el artículo 16 Constitucional, sólo son aceptadas como instituciones que permiten el conocimiento del delito, la denuncia y la querella o acusación, siendo de advertir que el propio artículo no establece tres figuras

diferentes, a saber: denuncia, querrela y acusación. Querrela o acusación son términos que el legislador usa en forma sinónima.

Por consiguiente a continuación citaremos algunos conceptos respecto a la palabra denuncia:

El maestro Carlos Taboada Tundidor nos dice respecto a la denuncia: "El que denuncia acusa de hechos ciertos, inocentes o punibles, pero que él en su conciencia estima delictivos, y lo hace mirando siempre al bien público o a la particular defensa de sus intereses".(18)

El maestro Miguel Angel Romero, señala: "Denunciar implica poner en conocimiento de la autoridad la comisión de un delito, y ello se materializa en una denuncia, ésto es, una noticia verbal o escrita que se da a la autoridad competente, de haberse cometido un delito".(19)

Desde el punto de vista gramatical significa aviso, poner en conocimiento de la autoridad competente, verbalmente o por escrito lo que se sabe respecto a la comisión de hechos que son o pueden ser delictivos. Dentro del ámbito del Derecho de Procedimientos Penales, es importante distinguir la denuncia como medio informativo y como requisito de procedibilidad.

18. TABOADA TUNDIDOR, Carlos. La Denuncia y Querrela Delictivas. Ed. Reus S.A. Madrid. 1985 p. 59.

19. ROMERO, Miguel Angel. Denuncia o Acusación Calumniosa. Ed. Universidad. Buenos Aires. 1983. p. 26.

Denunciar los delitos es del interés general, al quebrantarse el ordenamiento jurídico surge un sentimiento de repulsión, hacia el infractor. A la sociedad le importa que las sanciones se actualicen, como medida mínima encaminada a provocar ejemplaridad y prevenir el delito.

La denuncia como ya se ha mencionado, es la relación de actos que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos. Teniendo los siguientes elementos:

a) Relación de actos que se estiman delictuosos, que consiste en exponer lo acaecido. Esta exposición no solicita la presencia de la queja, o sea, el deseo de que se persiga al autor de esos actos y puede hacerse en forma oral o escrita.

b) Relación de actos hecha al órgano investigador, es decir, teniendo por objeto la denuncia que el representante social se entere del quebranto sufrido por la sociedad, con la comisión del delito, es obvio que la relación de actos debe ser llevada a cabo ante el propio Representante Social.

c) Por lo que alude a que la denuncia sea formulada por cualquier persona; en este punto se presenta un problema de averiguar si el presentar una denuncia es un problema potestativo o un hecho obligatorio, el maestro Manuel Rivera Silva en su obra "El Procedimiento Penal" nos comenta: "Creemos que la obligatoriedad de la presentación de la denuncia es parcial y no absoluta, es decir: para algunos casos y no para todos".(20)

Para concluir, diremos que la denuncia es un deber de toda persona, y su justificación está en el interés general para conservar la paz social, ya que de la actitud que cada uno de los ciudadanos tomemos frente a la comisión de los delitos, dependerá el logro de una mejor seguridad social.

2.3. CONCEPTO DE ACUSACION

El sistema acusatorio es considerado como la forma primitiva de los juicios criminales, debido a que, históricamente, mientras prevaleció el interés privado, sólo se iniciaba el juicio previa acusación del ofendido o de sus familiares; después tal atribución se delegó a la sociedad en general.

Para ilustrar un poco sobre lo que significa el concepto de acusación, a continuación señalaremos algunos comentarios:

Para el maestro Juan D. Ramírez Gronda, la acusación es: "El cargo que se formula ante un juez contra persona determinada, por considerarla responsable de un delito o falta, con el objeto de que se le aplique la sanción prevista por la ley". (21)

Para el maestro Rafeal De Pina Vara, acusar es: "La imputación o cargo formulado contra la persona a la que se considera autora de un delito o infracción legal de cualquier género". (22)

21. RAMIREZ GRONDA, Juan. *Diccionario Jurídico*, Ed. Hliasta SRL, Argentina 1978. p. 35.

22. DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, 17ª ed. Ed. Porrúa S.A. México, 1991. p. 30

Para el maestro Guillermo Cabanelas de Torres acusación es: "La acción de poner en conocimiento de un juez, u otro funcionario competente, un crimen para que sea reprimido".(23)

Para nosotros la acusación es el señalamiento ante la autoridad respectiva de que una persona ha realizado una conducta que se considera delictuosa, a fin de que se siga en su contra un proceso judicial y en su caso se le aplique la sanción correspondiente.

Este concepto se vincula con el régimen en el cual predomina la separación de funciones entre los diversos sujetos del proceso penal, ya que existe la libre defensa y la igualdad procesal entre los contendientes, encomendándose la acusación a un órgano público, ésto es al Ministerio Público; mientras por el contrario en el llamado proceso inquisitorio o inquisitivo, la persecución tiende a concentrarse en el juzgador, que se transforma así en acusador y por ello en parte.

En el ordenamiento mexicano posterior a la independencia, debido al derecho español que se continuó aplicando al proceso penal hasta que se expidieron los primeros Códigos de enjuiciamiento penal, que lo fueron el del Distrito de 1880 y el Federal de 1908, no se precisaron con claridad las funciones del Juez y del Ministerio Público, en virtud de que se otorgaron al juzgador facultades persecutorias en cuanto realizaban también funciones de la policía judicial lo que ocasionó graves abusos que se corrigieron con los artículos 21 y 102 de la Constitución de 1917, en los cuales se encomendó exclusivamente la función persecutoria al Ministerio público, así como la dirección de la policía judicial como cuerpo técnico especializada en investigaciones penales, y al juzgador únicamente la imposición de sanciones a través de un proceso respectivo, y dentro de los límites de la acusación del primero, por lo que puede afirmarse que nuestro sistema es predominantemente acusatorio.

23. *IBIDEM* p. 15

Es necesario mencionar que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, parece distinguir la acusación de otras dos instituciones a través de las cuales se inicia el procedimiento penal ya que en su segundo párrafo señala: "No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado".

A su vez el artículo 20 Constitucional en su fracción III, señala respecto al inculpado: "Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre del acusador y la naturaleza de y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en ese acto su declaración preparatoria"; por lo que al parecer existe una confusión sobre el alcance de estos términos pero podemos interpretar estos preceptos de la siguiente manera: acusación siendo la que sostiene el ofendido o sus representantes; querrela cuando dicha acusación corresponde a delitos que sólo se persiguen a petición de parte, en tanto que la denuncia se atribuye a cualquier persona que, sin ser afectada por el delito, lo hace del conocimiento de las autoridades correspondientes.

En estricto sentido puede afirmarse que en nuestro ordenamiento la acusación corresponde al Ministerio Público a través del ejercicio de la acción penal en la consignación y posteriormente en las conclusiones acusatorias, ya que el ofendido y sus representantes no son parte en el proceso penal, en cuanto intervienen no sólo en lo que se refiere a la reparación del daño y la responsabilidad civil proveniente del delito.

2.4. CONCEPTO DE QUERELLA

Para comprender mejor esta palabra, conviene señalar algunos conceptos de lo que es querella, y así el Maestro Miguel Angel Romero señala que es: "Una modalidad que posibilitan las ordenanzas procesales, ofrece aspectos similares a la denuncia pero con otra particularidad, que bien la distingue de aquella: la de permitir la activación procesal de la marcha del sumario criminal y la acusación, una vez abierto el plenario".(24)

Carlos Taboada Tundidor nos dice que la querella es: "Un derecho que la ley otorga en determinadas condiciones; se diferencia, por lo tanto, esencialmente de la denuncia".(25)

El maestro Guillermo Colín Sanchez dice que la querella es: "Un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido".(26)

La Querella se puede definir, como relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito, y sus elementos son los siguientes:

24. *IBIDEM*, p. 28.

25. *IBIDEM*, p. 61.

26. *COLIN SANCHEZ, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. 13ª ed. Ed. Porrúa. México. 1992. p. 265.*

a) La Querella tiene como primer elemento una relación de los actos delictuosos hecha ante el Ministerio Público en forma verbal o escrita. Así pues, la querella no es únicamente el acusar a una persona determinada, o sea, señalar el nombre de una persona que ha cometido un delito y pedir que se castigue, si no que, en cuanto medio para hacer del conocimiento de la autoridad la existencia de un delito, exige la exposición de los hechos que vienen a integrar el acto u omisión sancionado por la ley penal.

b) Es requisito indispensable de la querella que sea hecha por la parte ofendida, pues en los delitos que se persigue por querella necesaria, se ha estimado que entra en juego un interés particular, cuya intensidad es más vigorosa que el daño sufrido por la sociedad con la comisión de estos delitos. En otras palabras, se estima que en los delitos de querella no sería eficaz actuar oficiosamente, porque con tal proceder se podrían ocasionar a un particular daños mayores que los que experimenta la sociedad con el mismo delito. Así por ejemplo, en el adulterio hay quien estima que la averiguación puede ocasionar a la víctima más daños que el propio adulterio, por hacer del conocimiento de todos el honor maculado.

Ahora bien, tratándose de menores de edad señala el artículo 115 del Código Federal de Procedimientos Penales que: "Cuando el ofendido sea menor de edad pero mayor de dieciséis años, podrá querellarse por sí mismo o por quien esté legitimado para ello. Tratándose de menores de esa edad o de otros incapaces, la querella se presentará por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela".

Interpuesta la querella, el representante del menor ofendido seguirá realizando actos de representación durante la secuela de la averiguación previa, y después, a través del proceso.

El artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales hace referencia al derecho que tienen las personas morales para presentar querrela y a la letra dice: " No se admitirá intervención de apoderado jurídico para la presentación de denuncias, salvo en el caso de personas morales que podrán actuar por conducto de apoderado general para pleitos y cobranzas, con la cláusula especial para formular querrela, sin que sean necesarios acuerdo o ratificación del Consejo de Administración o de la Asamblea de Socios o Accionistas, poder especial para el caso determinado, ni instrucciones concretas del mandante". De acuerdo con las facultades que se otorgan al representante de la persona moral, éste actuará como persona física, por ende, la querrela será a nombre de su representada.

Siendo la querrela un medio de hacer del conocimiento de la autoridad un delito, para que, por desearlo así el ofendido, se persiga al autor, es natural que la querrela exija la manifestación de la queja; por otro lado, si en estos delitos cabe el perdón del ofendido, es natural que para que se persiga al inculpado se debe hacer patente que no hay perdón.

Es pertinente señalar que no hay que confundir el perdón con el simple transcurso de no presentar la querrela durante cierto tiempo. El perdón es la manifestación expresa de voluntad en virtud de la cual se hace patente el propósito del ofendido de que no se castigue al infractor.

En materia fiscal se ha facultado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que sea quien presente la querrela tratándose de delitos que requieran de este requisito de procedibilidad, y a su vez son algunas unidades internas de esta dependencia, quienes tendrán esta facultad, pero este tema lo analizaremos más adelante.

CAPITULO III

REGLAMENTACION JURIDICA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA EN MEXICO

3.1. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

La fuerza del Estado moderno proviene de su organización política y de su estructura económica que le permite realizar sus altas finalidades entre las que destacan por su importancia el desarrollo de la economía nacional y la redistribución de la renta nacional. Para realizar la política económica, el presupuesto representa el elemento esencial de la vida económica. De acuerdo con nuestra legislación el presupuesto es un acto público anual de la previsión y autorización, que contiene los ingresos que debe percibir la Federación y los gastos que se deban realizar en relación con los servicios y demás prestaciones públicas.

El presupuesto como instrumento político, económico y público, es el medio más poderoso de coordinación e integración de la vida económica y de orientación al desarrollo social. El Estado actúa sobre la economía nacional para asegurar su estabilidad y estimular su desarrollo.

En la medida que el manejo del presupuesto se subordine a la observación de principios jurídicos, económicos y técnicos de rigurosa selección, cuidando un lógico encadenamiento entre éstos y teniendo como fin una mejor planeación general, los beneficios serán mejores e inmediatos.

La materia financiera da origen a competencias diversas, en materia federal, local y municipal. Tanto la federación como las entidades federativas y municipios, elaboran sus presupuestos en su doble consideración de ingresos y egresos. En lo que se refiere al presupuesto federal, es indudable que el Poder Ejecutivo está más capacitado para analizar circunstancias y detalles, necesidades e intereses de la acción gubernamental, considerando unitariamente la vida económica nacional.

Las materias contenidas en el presupuesto, como la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, no le resta su carácter de generalidad. La ejecución de esas leyes, su aplicación a casos concretos o particulares, son análogas a la aplicación de las demás leyes aunque no debemos olvidar que se trata de un conocimiento especializado.

Por lo antes citado mencionaremos lo que es Ingreso Público: es el dinero que recibe el Estado y demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso.

Aunado a lo anterior, es necesario señalar que la Constitución Federal en el artículo 73 fracción VII otorga la facultad al Congreso de la Unión para "imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto" y el artículo 72 inciso h señala: "La formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados." Se desprende la conclusión, apoyada por la práctica, en el sentido de que la iniciativa de la Ley de Ingresos deberá ser discutida primeramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

La Ley de Ingresos es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye, por lo general, una lista de conceptos o catálogo general de los nombres de las materias que serán gravadas durante el año fiscal, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

Esto significa una renovación o confirmación de las leyes federales expedidas con anterioridad, que por el hecho de enunciarse , mantienen su vigencia. En caso de omisión en la Ley de Ingresos de la Federación de un ingreso determinado, debe suponerse que es intención del legislador la de suprimir el impuesto omitido.

Cabe hacer mención que el artículo 74 fracción IV de nuestra Constitución señala que: "son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior", siendo que este precepto guarda estricta relación con el artículo 73 fracciones VII y XXIX de la Misma Constitución Federal.

De aquí se desprende que si anualmente se deben discutir y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior había estado en vigor, por ese simple hecho se considera que el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido.

Lo anterior significa que en realidad el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico, para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre impuestos que ha recogido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la Ley de Ingresos, que anualmente les imprime su propia vigencia.

Se ha discutido si está reservada al Presidente de la República la iniciativa de Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos. Pero es evidente que solamente el Ejecutivo, a través del complicado mecanismo técnico y político de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está en posibilidad de proponer el plan financiero anual de la administración.

A diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos Cámaras, la Ley de ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados, como ya se había señalado anteriormente en el artículo 72 inciso h de nuestra Carta Magna, y su discusión y aprobación debe preceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos.

Existen varias clasificaciones que se han dado a los ingresos que recibe el Estado y para ello solamente mencionaremos algunas:

Los Ingresos públicos pueden clasificarse en ingresos Originarios o Derivados; los primeros son aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta por ejemplo los "productos". Los ingresos Derivados son aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir, que no proviene de su propio patrimonio como lo son los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, etc.

Debemos aclarar que se entiende por cada uno de los conceptos mencionados en el párrafo anterior y por ello mencionamos que los derechos son una contraprestación que otorgan los particulares por un servicio que presta el Estado; las contribuciones especiales, conocidas también como contribuciones de mejoras, son contribuciones que aporta el gobernado que se ve beneficiado con alguna obra pública, pero debemos aclarar que en este tipo de contribuciones el pago que se realiza no es para cubrir los gastos originados por dicha obra; los aprovechamientos son ingresos no previstos por el Estado, son aleatorios por ejemplo las multas, los financiamientos del Estado, etc.

Otra clasificación que se hace de los Ingresos Públicos son los ingresos Ordinarios y los Extraordinarios; los primeros son aquellos que el Estado recibe regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios; y los Ingresos Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofes, etc.

3.2. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION

Debemos determinar la competencia formal del Congreso del Poder Legislativo para expedir la Ley de Ingresos por el Congreso de la Unión y aprobar el Presupuesto de Egresos por la Cámara de Diputados del mismo Congreso de acuerdo con el artículo 74 fracción IV de nuestra Constitución; en este sentido debemos decir que es una ley: acto, regla creadora de situaciones jurídicas generales con los atributos asignados a toda norma jurídica.

Es necesario mencionar que el Presupuesto de Egresos de la Federación podría ser considerado como un acto exclusivamente administrativo, ya que el Presidente de la República envía a la Cámara de Diputados, con carácter de proyecto, un documento administrativo en el cual prevé y autoriza los gastos que debe realizar el Estado en un determinado tiempo para alcanzar las metas fijadas por el mismo.

Con frecuencia se alude al "presupuesto de egresos" y a la "ley de ingresos", como si se tratara de dividir una materia en dos grandes sectores que no guardan una necesaria relación económica y jurídica. La consideración no es precisa porque nuestra Constitución sigue la corriente doctrinal que considera al presupuesto como una previsión de ingresos y egresos. Debemos aclarar en que consiste la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación: El primero determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado a recaudar en un año determinado; el segundo, prevé y autoriza el presupuesto con el que cuenta el Estado para alcanzarlos fines que se han fijado.

En este orden de ideas citaremos a continuación los principios del Presupuesto de Egresos.

a) Principio de anualidad. El artículo 1º del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1997 señala: "El ejercicio y control de gasto público federal se realizará conforme a las disposiciones de este Decreto y las demás aplicables en la materia.

El inicio de la anualidad comienza a partir del primero de enero para que transcurra a manera de un año natural y, concluida esta fecha, el ejecutivo vuelve a necesitar autorización de la Cámara de Diputados para continuar realizando erogaciones a cargo del presupuesto.

Existe la posibilidad de que el Presupuesto de Egresos de la Federación no sea presentado por el Ejecutivo y por lo tanto, no será aprobado para ejercerlo a partir del 1º de enero, entonces debemos remitirnos a lo dispuesto por el artículo 75 Constitucional que señala: "La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que este establecido por la ley; y en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo". Pero la ley solamente señala estos casos y no contempla algún otro.

b) Principio de unidad. Este principio surge del artículo 73 fracción VII en el que se señala como facultad del Congreso de la Unión "para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto". En este aspecto se indica que sólo un presupuesto es el que rige a toda la Federación.

Aunado a lo anterior es necesario citar que el artículo 74 fracción IV de nuestra Constitución señala que: "son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior". Lo cual indica de nueva cuenta que es solamente un presupuesto el cual rige a toda la Federación y que deberá ser revisado a través de la cuenta pública.

A partir de 1965 se incluyó en el presupuesto de la Federación a los organismos descentralizados, con el fin de que los gastos que tenga la administración pública federal deberán encuadrarse en un solo presupuesto, lo cual permite que exista mayor control y se aprecie con mayor exactitud las obligaciones del Estado y se garantice el cumplimiento de las mismas. De esta manera se puede apreciar:

1. Si el presupuesto está equilibrado.
2. Se dificulta la realización de maniobras, como simulación de economías o de ocultación de gastos en cuentas especiales.
3. Se hace posible conocer la magnitud efectiva del presupuesto y porción de renta afectada por las erogaciones.
4. Evita complicaciones y oscuridades; y facilita el control parlamentario, que se vería dificultado con las cuentas fraccionadas.
5. Posibilita, al mismo tiempo, la comparación del grado de utilidad de los gastos al enunciarlos de manera integral.

c) Principio de universalidad. Consiste en que todos los gastos públicos deben estar autorizados por el presupuesto y está fundamentado en el artículo 126 Constitucional, el cual señala: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior", es decir, significa que todos los ingresos sean parte de un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

Al tener un solo presupuesto que rija a toda la Federación, se establece mayor control ya que cualquier erogación del Estado debe estar prevista en el mismo. De este punto central parten todos los gastos, debiéndose evitar así una duplicidad de los mismos.

d) Principio de especialidad. Se refiere a que se tiene que establecer que los recursos sean utilizados precisamente para lo que fueron señalados en el presupuesto, evitando de esta manera gastos imprevistos o exagerados, o la solicitud de gastos especiales.

La especialidad facilita la revisión de la cuenta pública, ya que en el presupuesto se especifican los gastos y en el momento de su control se establecen específicamente dónde o en qué fueron erogados.

El Presupuesto de Egresos de la Federación se constituye con los anteproyectos y proyectos de las entidades y organismos de la administración pública que estén comprendidos dentro del mismo, lo anterior con fundamento en el artículo 17 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; estos proyectos atenderán principalmente al presupuesto de egresos del año anterior, al presupuesto de ingresos del año anterior, a los planes, programas y proyectos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus Direcciones Generales de Programación y Presupuesto de Servicios: Agropecuario, Abasto, Desarrollo Social y Recursos Naturales; de Salud, Educación y Laboral; así como a la de Energía e infraestructura, compete entre otras atribuciones, con referencia a los sectores que les corresponde:

a) Ser el conducto para la atención de todos los asuntos de programación a mediano plazo y anual, así como del programa presupuesto de las dependencias y entidades que correspondan a sus respectivos sectores.

b) Asesorar y apoyar, conjuntamente con la Unidad de política y control presupuestal, a las dependencias y entidades en la formulación instrumentación control y evaluación de sus programas y presupuestos.

c) Promover el establecimiento de compromisos específicos en términos de programas, proyectos, acciones, metas y resultados por parte de las dependencias y entidades,

en relación con los programas de mediano plazo y anuales, y verificar su inclusión en los programas presupuestales respectivos.

d) Formular los anteproyectos de programas de presupuesto de las dependencias y entidades que no hayan sido presentados por los coordinadores de sector en las fechas previstas, informando tales hechos a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

e) Analizar los anteproyectos de programa presupuesto de los sectores de su competencia, verificando su congruencia con los objetivos, prioridades y estrategia del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas derivados, así como el cumplimiento y observancia de las normas, metodología y niveles presupuestales autorizados, para su posterior integración al proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

f) Llevar a cabo los registros que requiera el seguimiento del ejercicio de los programas presupuesto y verificar el cumplimiento de las metas físicas y financieras.

g) Generar y validar la información que se requiera para la integración del informe de gobierno, de la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal, del informe de Evaluación del Plan Nacional de Desarrollo, de los informes trimestrales que se envían a la Cámara de Diputados, así como de otros informes que realice la Secretaría.

h) Resolver los asuntos que las disposiciones legales aplicables a las materias de programación, presupuesto y ejercicio del gasto público federal atribuyan a la Secretaría.

Cada entidad debe contar con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.

Los anteproyectos que preparan las entidades deben estar elaboradas con base en los programas respectivos y el proyecto final que presenta el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados debe estar formulado con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución y además deben estar fundados en costos.

Posteriormente se fijan los montos aproximados que deberán administrar cada una de las dependencias gubernamentales que participan en cada sector.

Entre los órganos que están facultados para intervenir en el Presupuesto de Egresos de la Federación tenemos:

a) El Presidente de la República, quien asignará los recursos que se obtengan en exceso de los previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación a programas que considere convenientes.

b) La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, debe inspeccionar en el ejercicio del gasto público federal y verificar su congruencia con los presupuestos de egresos.

c) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo concerniente al ejercicio del ramo de la deuda pública, así como de las facultades que le han sido otorgadas y las cuales lleva a cabo a través de sus Direcciones Generales de Programación y Presupuesto de: Servicios, Agropecuario, Abasto, Desarrollo Social y Recursos Naturales, Salud, Educación y Laboral, así la de Energía e infraestructura, y las cuales están comprendidas en el Reglamento Interior de esta Dependencia Federal.

d) Los Secretarios y Subsecretarios de Estado y Oficiales Mayores intervendrán en las expediciones de pago.

e) Los Directores, Gerentes Generales de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal en cuanto al ejercicio de su propio presupuesto.

f) El poder legislativo en el ejercicio de su presupuesto.

g) El poder judicial respecto a la ejecución de su presupuesto

h) La Tesorería de la Federación quien será la encargada de realizar los pagos ordenados por el jefe de la dependencia considerada en cada ramo del presupuesto.

3.3. DELITOS FISCALES Y ORDEN CONSTITUCIONAL

En lo referente a los delitos fiscales, como en todos los demás delitos, esta presente el principio "*Nullum crimen, sine poena, nulla poena sine lege*", es decir, que también en todo el régimen tributario se hace necesario la creación de figuras típicas que prevean y por lo tanto, sancionen las conductas de todas aquellas personas que cometan violaciones de tal gravedad, dañando con ello a la misma sociedad, la cual en muchas ocasiones se ve privada de los beneficios que el Estado procura a través de la recaudación de los ingresos fiscales, los cuales por mandato constitucional, estamos obligados a pagar al fisco.

La tipificación de los delitos fiscales y su punibilidad son una necesidad que tiene el Estado para contar con los instrumentos legales que hagan posible que los contribuyentes paguen oportunamente sus contribuciones.

Por lo tanto es muy importante citar que el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone: "Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Esto significa que el poder público se deberá ajustar tanto a los presupuestos de proporcionalidad y equidad, como procurar que la legislación sea efectiva para que de esta manera los contribuyentes cumplan oportunamente con sus obligaciones fiscales; lo cual se logra creando en las leyes los instrumentos que de manera coercible impongan el cumplimiento de estas obligaciones, así como insertar en ellas las medidas legales para castigar a quien no cumpla con las mismas. Esta situación está en nuestro régimen jurídico elevada a la categoría de "Garantía Individual", las cuales son: el medio jurídico consagrado por la constitución, por virtud del cual se protegen los derechos de los gobernados frente al Estado y sus autoridades, obligando a éstos a respetar tales derechos.

Asimismo citaremos que el artículo 14 Constitucional señala en su segundo y tercer párrafo lo siguiente:

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

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

Lo anterior quiere decir que el Estado deberá hacer cumplir las leyes sin importar quien las haya infringido y de la misma manera respetar los derechos que tienen los gobernados para defenderse y comprobar que ellos no han transgredido ninguna ley observando en todo momento el procedimiento legal que para ello se ha establecido, de esta manera se pretende asegurar una correcta impartición de la justicia.

En la legislación Mexicana, siempre ha existido la preocupación por deslindar claramente la sanción penal *strictu sensu*, de la sanción administrativa, en efecto, como una garantía de seguridad jurídica, por lo tanto, el artículo 21 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en su parte conducente que: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial", en este precepto constitucional sin lugar a dudas, se expresa que serán los jueces, servidores del Poder Judicial, quienes dictarán las resoluciones a través de las cuales se impongan penas por la comisión de un delito; pero antes de imponer las penas, deberán seguir un juicio en contra del inculcado en donde se le otorgue la oportunidad de escuchar sus defensas y aportar pruebas, en cuyo juicio se deberán observar todas y cada una de las formalidades del procedimiento que están señaladas en la ley.

Este mismo artículo Constitucional también señala que: "Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía". Lo anterior significa que existe una diferencia entre una pena y una sanción administrativa; aunque es necesario señalar que ambas tienen carácter represivo y son aplicadas con el propósito de restaurar el orden violado, y con la finalidad de imponer un castigo al sujeto que infringió la norma legal y alteró el orden con su conducta y de esta manera intimidar

a los individuos que se encuentren frente a la observancia de las mismas obligaciones del infractor, del cual se persigue como consecuencia de la pena impuesta, su corrección.

Varios tratadistas han definido los conceptos de pena y sanción, pero sería muy extenso si nos referimos a todos los conceptos doctrinarios de la sanción y la pena, ya que son múltiples y por ello solamente mencionaremos algunas de éstas definiciones.

El profesor Jorge Reyes Tayabas dice que: "Las penas son aquellas normas que inciden en las conductas consideradas por la ley como delitos, cuyo tratamiento queda a cargo de la autoridad judicial, es decir, de los tribunales y las sanciones son aquellas conductas consideradas por la ley como infracciones o contravenciones, cuyo tratamiento queda a cargo de la autoridad administrativa".(27)

Por su parte la profesora Margarita Lomelí Cerezo afirma: "Tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo o punitivo y que la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas".(28)

Por lo tanto, resulta importante hacer la diferencia entre pena y sanción aunque cabe advertir que, como ya se mencionó, ambas tienen carácter represivo y solamente buscan

27. REYES TAYABAS, Jorge. *Ensayos Jurídicos*. Ed. Instituto Nacional de Ciencias Penales. México 1988. p 103.

28. LOMELI CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Ed. Porrúa S.A. México 1979. p 21.

restaurar el orden violado, hecho lo anterior podemos decir que la infracción es castigo que se otorga por la comisión de alguna falta que de ninguna manera constituiría un delito y por el contrario la pena es el castigo que se le da a quien comete un delito; entendiéndolo como tal de acuerdo al artículo 7º del Código Penal Federal que dice: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Como ya se mencionó en un principio, el estado tiene la necesidad de crear leyes que regulen la comisión de delitos fiscales, lo cual lo realizará a través del Congreso de la Unión, quien con fundamento en el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal, tiene la facultad para definir los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. Por lo tanto, los delitos fiscales y sus penas deben estar previstos en una ley.

Todas estas consideraciones parten del principio de que vivimos en un Estado de Derecho, y se refiere a que todas las relaciones mediante las cuales se generan derechos y obligaciones entre los distintos órganos del Estado y los particulares, están necesariamente reguladas por el Derecho.

Además es importante señalar que la propia Constitución Federal, otorga a todos los gobernados las llamadas "Garantías Individuales", que están contempladas en sus primeros 29 artículos y con ello nos da la seguridad para que no exista ningún exceso o desvío de poder por parte de las autoridades en nuestro país.

Este régimen adquiere especial importancia en materia penal ya que la libertad y otros intereses de la persona como su patrimonio, su dignidad e incluso su nombre podrían ser negativamente afectados. El régimen de derecho, el debido orden jurídico y el correcto proceso legal deben integrar un sistema eficaz de normas que al mismo tiempo que mantienen y establecen un orden social, provee los medios para que organicen la legalidad de

la función del estado tanto a nivel constitucional como en todos los preceptos legales , ya que de lo contrario se estarán violando las Garantías Individuales de los gobernados.

3.4. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO COMO AUTORIDAD RECAUDADORA

La materia financiera federal se encuentra distribuida entre varias dependencias del Ejecutivo. En ellas se encuentran los objetivos financieros más importantes de la política económica del Estado, correspondiendole a estos importantes organismos financieros proyectar y calcular los ingresos y egresos y hacer una glosa preventiva de los mismos.

En este orden de ideas cabe mencionar que el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, contiene en su fracción II disposiciones respecto a la Secretaria de Hacienda y Credito Público señalando que a esta Institución le: "Corresponde el despacho de los siguientes asuntos: ...

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".

Como es de observarse, esta Dependencia Federal tiene una tarea muy importante tanto en recaudación de los ingresos de la Federación, como en los fines a los que deberán utilizarse los mismos.

Asimismo consideramos necesario señalar lo que al respecto indica el artículo 18 de la misma Ley Orgánica: "En el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias". Por lo que podemos decir que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el ordenamiento jurídico encargado no sólo de crear las Unidades Administrativas que integran a esa Secretaría, sino también de otorgar facultades a cada una de esas unidades, y al Procurador Fiscal de la Federación en materia penal - fiscal.

Por lo anterior es necesario señalar que el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación indica que: "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice"; como es de observarse en este ordenamiento fiscal se le recomienda a esta dependencia Federal una tarea por demás importante para el correcto desarrollo de la economía de nuestro país.

El Código Fiscal de la Federación así como las leyes tributarias hacen mención de las autoridades fiscales, sin precisar quienes son. Por ello es importante acudir a otros ordenamientos jurídicos para posibilitar la ubicación de estas autoridades.

Por tal motivo el artículo 2º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación clasifica a las autoridades fiscales en dos grandes grupos que son:

I. Autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate.

II. Autoridades recaudadoras, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Es necesario tener presente que la correcta recaudación y distribución de los Ingresos de la Federación dependiera en gran medida de la correcta coordinación que exista entre las diferentes autoridades fiscales, para que ésta se lleve a cabo siempre apegada a derecho.

Por otra parte, el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal considera que las autoridades de las entidades federativas que se encuentren adheridas al Sistemán Nacional de Coordinación Fiscal y de los Municipios, serán consideradas como Autoridades Fiscales Federales, cuando actúen en ejercicio de las facultades de los convenios respectivos.

En conclusión para efectos del Código Fiscal de la Federación, tienen el carácter de Autoridades Fiscales en el ámbito Federal:

1. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y todas sus unidades administrativas encargadas de realizar todos los actos encomendados al cobro de los créditos fiscales o que guarden relación directa con ellos.

2. Los Gobiernos de las Entidades Federativas, en lo que respecta a las unidades encargadas de la Administración, control recaudación y fiscalización de ingresos federales, cuando estas entidades hubieran suscrito convenios de coordinación fiscal.

3.- Los Organismos descentralizados que por ley posean facultades y atribuciones fiscales como son: el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores.

4.- Los Gobiernos de los Municipios, en los que en virtud de los convenios de coordinación fiscal, estén encargados de la administración, control, recaudación y fiscalización de ingresos federales.

Es preciso señalar que estos organismos al tener el carácter de autoridades fiscales tienen la obligación de hacer del conocimiento del Ministerio Público Federal, la probable comisión de un delito fiscal, cuando se trate de aquellos que sean perseguibles de oficio.

Antes de concluir el presente capítulo es necesario mencionar que con fecha 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria la cual entró en vigor el día primero de julio de 1997 y la cual será observada a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que es un Organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene carácter de autoridad fiscal y tendrá entre otras atribuciones la de recaudar los ingresos de la Federación observado y asegurando la aplicación correcta, eficaz y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, en la inteligencia de que este organismo se hará cargo, a partir de la fecha antes citada, de todas las actividades encomendadas aunque estas se estén realizando por las demás unidades administrativas dentro de la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CAPITULO IV

FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA FORMULAR QUERRELLA

4.1. CASOS EN LOS QUE SE PROCEDE PENALMENTE POR CONSIDERARSE DELITOS FISCALES

El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento jurídico heterogéneo, por contener disposiciones legales de diferente naturaleza, ya que en el mismo encontramos normas sustantivas, procesales, penales, etc. de ahí que en su Título IV Capítulo II, tenga por rubro "De los Delitos Fiscales", que se refiere a los delitos de esa naturaleza, éste no es el único ordenamiento en el cual existen diversas figuras que se consideran delictivas, las cuales no estén contempladas en el Código Penal, ya que en el momento de no existir norma expresa se aplicará supletoriamente el Código Penal; y tratándose del Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 5º en su segundo párrafo: "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". Lo cual debemos entender que en materia de delitos fiscales a falta de disposición expresa en el Código Fiscal de la Federación respecto a estas figuras delictivas se tendrá que atender a lo que disponga el Código Penal aplicable en materia Federal y al cual hacen mención los artículos 100 y 101 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando su aplicación no sea contraria al Derecho Tributario.

Ahora bien, es necesario señalar que el fundamento para que existan delitos de esta índole en otros ordenamientos distintos al Código Penal aplicable en materia Federal, se

encuentra en el Artículo 6º del mismo ordenamiento que a la letra dice: "Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero, del presente Código y en su caso las conducentes del libro segundo" sigue diciendo en su segundo párrafo "Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".

Los delitos fiscales son perseguibles, según nuestra legislación de oficio y por querrela. Los delitos perseguibles por querrela están comprendidos en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, debiendo formular la querrela la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, situación que es muy cuestionable y la cual ha sido motivo para que se realice el presente trabajo, ya que no estamos totalmente de acuerdo en que esta dependencia tenga el monopolio de esta facultad, pero esta situación será analizada más adelante.

Cabe señalar que el Artículo 92 en su fracción I señala: "Para proceder penalmente por 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".

En el Derecho Fiscal son delitos de querrela:

- a) Los actos asimilables al contrabando; comprendidos en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación.
- b) El delito de Defraudación Fiscal y otros asimilables; comprendidos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.
- c) Los delitos por violación a los deberes formales; comprendidos en los artículos 110 y

- 111 del Código Fiscal de la Federación.
- d) La Depositaria Infiel; comprendido en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación.
 - e) El delito de ordenar o practicar visitas domiciliarias o embargos sin el debido mandato legal suscrito por autoridad competente, así como la revisión física de mercancías en transporte en lugares distintos a los recintos fiscales; comprendido en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación.

En relación a los delitos perseguibles por la simple denuncia, son todos aquellos que no se encuentran dentro de los supuestos comprendidos por el artículo 92 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación,; existen determinados requisitos de procedibilidad en algunos de ellos que de ninguna manera tienen ese carácter, sino que más bien son obstáculos procesales como es el caso de los que se hace mención en las fracciones II y III del Artículo 92 del citado ordenamiento y los cuales señala;

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

III. Formule 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".

Por lo tanto, los delitos de contrabando y robo o deterioro de mercancía en recinto fiscal, comprendidos en los artículos 102 y 115, respectivamente del citado ordenamiento, son perseguibles de oficio por el Ministerio Público de la Federación y por lo

tanto, la autoridad fiscal que tenga conocimiento, de la presunta comisión de alguno de ellos, está obligada a hacer del conocimiento al Ministerio Público de la Federación tales hechos, aportándole las actuaciones y pruebas de las que se hubiere allegado, ya que la abstención daría motivo a responsabilidades por parte de quien no de aviso, lo anterior de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario. Este precepto legal encuentra su correspondencia con el artículo 117 del Código Federal de Procedimientos Penales el cual señala que: "Toda persona que en ejercicio de sus funciones públicas tenga conocimiento de la probable existencia de un delito que deba perseguirse de oficio, está obligada a participarlo inmediatamente al Ministerio Público, transmitiéndole todos los datos que tuviere, poniendo a su disposición, desde luego, a los inculcados si hubieren sido detenidos".

En cuanto hace a la prescripción de la acción penal por la comisión de delitos fiscales, el Código Fiscal de la Federación manifiesta en su artículo 100 que existen tres plazos para su cómputo y son los siguientes:

a) Tres años, para los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contados a partir del día en que ésta tenga conocimiento del delito y del delincuente.

b) Cinco años, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no tiene conocimiento del delito y el delincuente, computándose a partir de la fecha de la comisión del delito.

En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en Materia Federal.

Por lo tanto, nos remitimos a lo que establece el Código Penal de aplicación Federal, que señala en su artículo 105 que la acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad, que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.

Así de esta manera sabemos los plazos que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ejercitar su acción.

El artículo 98 del Código Fiscal de la Federación considera punible para todos los delitos a la tentativa expresando: "La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o de la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese continuado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito".

Actualmente existe en la Procuraduría General de la República una Fiscalía Especializada en la atención de estos delitos la cual se denomina "Fiscalía Especial en Delitos Patrimoniales Fiscales y de Banca", la cual fue creada mediante el acuerdo A/021/91 de fecha 2 de junio de 1991, emitida por el entonces Procurador General de la República Lic. IGNACIO MORALES LECHUGA, además señalando: "Las Fiscalías atenderán denuncias y querellas tanto de particulares como de apoderados jurídicos de la Administración Pública Federal, descentralizada de participación estatal mayoritaria, etc. incluyendo en forma técnica jurídica

las averiguaciones previas recibidas con respecto irrestricto a los derechos humanos de las partes intervinientes en el procedimiento de averiguación previa, procurando su resolución con apego a los principios de legalidad y constitucionalidad y con la prontitud y eficacia que el caso amerite”.

Asimismo la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República señala en su segundo párrafo del artículo 14: "El Ministerio de la Federación contará con unidades especializadas, que podrán actuar en todo el territorio nacional, para la persecución de los géneros de delitos que, conforme a las clasificaciones del Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la república en materia de fuero federal y los que se deriven de otras leyes federales, se determine encomendarse a dichas unidades”.

4.2. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN CASO DE DELITOS CONTRA EL FISCO

La fracción VIII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala: "Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y crédito

Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales".

Por lo tanto es necesario determinar quienes son las autoridades hacendarias que tienen específicamente atribuciones en materia de delitos fiscales.

En el capítulo anterior mencionamos que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el ordenamiento jurídico que establece las atribuciones concretas de cada una de las Unidades Administrativas de esta Secretaría, y el cual le otorga al Procurador Fiscal de la Federación casi todas las facultades, tratándose de delitos fiscales y ésto lo podemos si se observa lo establecido en las fracciones XXVI y XXVIII del artículo 10 del citado reglamento el cual señala:

1. Ejercer en materia de delitos fiscales, las atribuciones señaladas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el Código Fiscal de la Federación y por las demás leyes.

2. Presentar denuncias o querellas ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público resulte ofendida.

3. Otorgar el perdón legal cuando proceda.

4. Coadyuvar con el Ministerio Público en representación de la Secretaría en los procesos de que tenga conocimiento.

Debemos decir que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es no solamente el ordenamiento encargado de crear las Unidades

Administrativas que integran a esta Secretaría, sino tambien el encargado de otorgar las facultades a cada una de estas Unidades.

Como se puede observar, no cualquier Unidad Administrativa de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede presentar la querella en los casos a que se refiere el artículo 92 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación, sino que esta facultad se reduce aún más a una sola Area determinada, y en este caso es a la Procuraduría Fiscal de la Federación; por lo tanto las demás Unidades Administrativas están solamente obligadas a avisar a esta Procuraduría de los hechos que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales.

Dentro de la Procuraduría Fiscal de Investigaciones existe la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones que es la encargada de investigar la comisión de delitos fiscales de esta manera el artículo 10 en su fracción XXVIII y el artículo 81 fracción VI del Reglamento Interior de esta Dependencia, señalan que tanto el Procurador Fiscal de la Federación como la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones tienen la facultad de coadyuvar en representación de la Secretaría, en los procesos penales.

La preparación de la querella se efectúa por la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, tal y como lo señala el artículo 81 fracción III del Reglamento Interior de la propia dependencia que señala: "Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones: ... III. Formular denuncias o querellas que deban hacerse al Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, de aquellos que tenga conocimiento o interés.

Ahora bien, debemos decir que el Código Fiscal de la Federación limita la acción del órgano jurisdiccional en cuanto hace a la aplicación de las sanciones aplicables los

que resulten culpables de la comisión de algún delito fiscal, lo anterior se fundamenta en el artículo 94 del Código en mención el cual señala: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal". Lo cual es innecesario mencionar en el Código Tributario ya que en el punto 6 del artículo 24 del Código Penal de aplicación Federal, señala entre las penas y medidas de seguridad a la "Sanción Pecuniaria", la cual deberá de ser aplicada de acuerdo con el artículo 14 Constitucional, cuando esté decretada en la ley exactamente aplicable al delito de que se trata. Por lo tanto, es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el hecho de hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes por la comisión de delitos fiscales.

4.3. FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO PARA FORMULAR QUERELLA

Este tema es uno de los más importantes del presente trabajo, ya que hablaremos de la facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para querellarse en el caso de que se cometa algún delito contra el fisco y sea considerado para su persecución como requisito indispensable la Querrela de esta Dependencia Federal.

Por lo tanto es necesario señalar que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala en su fracción I que: "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaria de Hacienda y Credito

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".

El artículo en comento, tal y como lo mencionamos en el párrafo anterior fue reformado en diciembre de 1996, ya que no contenía la leyenda: "independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado", y de la cual debemos decir que anteriormente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presentaba la querrela cuando consideraba que se había cometido un delito fiscal, lo cual sucedía después de que se cercioraba que realmente así había sucedido, y ahora con la reforma ésta Secretaría puede querellarse en cualquier momento en que considere que se ha cometido un delito de ésta naturaleza, sin ser necesario que la misma se asegure de tal comisión, de esta manera se pretende otorgar una participación más activa al Ministerio Público de la Federación, para que no solamente espere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice la investigación de los presuntos inculpados, sino que ella deberá realizar la función que le corresponde como autoridad persecutora de los delitos.

Como se puede ver sin la presentación de la querrela el Ministerio Público de la Federación, se encuentra impedido para iniciar la averiguación previa de algún delito comprendido en la fracción I del artículo 92 del mencionado Código, lo anterior con fundamento en el artículo 113 fracción I del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual señala: "La averiguación previa no podrá iniciarse en los casos siguientes: I. Cuando se trate de delitos en los que solamente se pueda proceder por querrela necesaria, si ésta no se ha presentado".

Debemos puntualizar que la querrela se puede definir, como relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito. En la doctrina del derecho administrativo tomando en cuenta la relación que guarda un acto administrativo con la ley, se habla de que pueden ser obligatorios o reglados y actos discrecionales, siendo los primeros aquellos en los que el órgano administrativo tiene la obligación de actuar en la forma, términos y condiciones que señala la ley; en cambio, los actos discrecionales son aquellos en los que los servidores públicos que representan al órgano estatal tiene por ley la facultad de manifestar su voluntad en el sentido que desee, dentro del alcance que le da el precepto legal.

De esta manera podemos señalar que para presentar querrela por algún delito en materia fiscal será necesario que el fisco se rija por lo establecido en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Expresamente el precepto legal anteriormente citado, en ningún momento señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá la **obligación** de querellarse y más aun, el mencionado ordenamiento no establece en ningún momento la sanción a que se hará acreedor el funcionario hacendario si no presenta la denuncia correspondiente. Por lo que se debería observar lo dispuesto en el Código Penal en Materia Federal, en su artículo 400 fracción III el cual considera, entre otros, como encubrimiento el hecho de que se "Oculte o favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impida que se averigüe"; pero en la práctica lamentablemente no se aplica este criterio, ya que sólo se le deja una amplísima facultad discrecional a los funcionarios hacendarios para poder querellarse, lo cual no es muy conveniente.

Es necesario comentar que dentro de la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público, existe solamente una Unidad Administrativa encargada de formular querellas por la comisión de este tipo de delitos, la cual se le denomina Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, por lo que el monopolio de esta facultad se reduce aún más, siendo tan sólo unos cuantos los facultados para querellarse en nombre de esta Dependencia Federal.

Resulta importante señalar que el último párrafo del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos penales señala que: "Cuando para la persecución de un delito se requiera querella u otro acto equivalente a título de requisito de procedibilidad, el Ministerio Público Federal actuará según lo previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, para conocer si la autoridad formula querella o satisface el requisito de procedibilidad equivalente". Y siguiendo este precepto legal veamos lo que nos dice la Ley Orgánica de la mencionada dependencia, la cual en su artículo 8º inciso M señala: "Cuando el Ministerio Público de la Federación tenga conocimiento por sí o por conducto de sus auxiliares, de la probable comisión de un delito cuya persecución dependa de querella o de cualquier otro acto equivalente, que deba formular alguna autoridad, lo comunicará por escrito y de inmediato a la autoridad legitimada para presentar la querella o cumplir el requisito equivalente, a fin de que resuelva con el debido conocimiento de los hechos lo que a sus facultades o atribuciones corresponda. Las autoridades harán saber por escrito al Ministerio Público de la Federación la determinación que adopten".

Como es de observarse cuando el Ministerio Público de la Federación tenga conocimiento de la comisión de un delito que sea perseguible por querella u otro acto equivalente, éste tendrá la facultad de requerir de ella, lo cual en la práctica tratándose de delitos fiscales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estudia el caso concreto y después determina si presenta su querella, con lo cual no estamos de acuerdo pues como puede verse

solo algunos servidores públicos decidirán si se procede o no contra quien cometio este tipo delitos y el cual afecta a todos, pero este punto lo analizaremos más adelante.

Por otra parte, la misma facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para querellarse, la tiene como es lógico, para otorgar el perdón a quienes se considere que han cometido tales ilícitos, así lo señala el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual literalmente señala: "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 Secretaria. 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 refiera".

En este orden de ideas es importante señalar que el sobreseimiento de los procesos penales fiscales presenta los siguientes aspectos fundamentales:

En primer lugar, la solicitud de sobreseimiento será procedente en aquellos procesos que se sigan por querrela, en el cual las contribuciones y sus accesorios legales estén debidamente pagadas o al menos garantizadas a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la inteligencia de que el pago o la garantía de las prestaciones fiscales adeudadas se realice antes de que el Ministerio Público de la Federación formule conclusiones para que haya la oportunidad de plantear la petición del sobreseimiento. Esta solicitud debe hacerse ante el juez competente.

En segundo lugar, debemos tomar en cuenta la procedencia del sobreseimiento, ya que la misma puede o no darse en virtud de que el artículo en comento señala al respecto que: "La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones", entendiéndose para nosotros como una petición optativa, la cual no es obligatoria para la autoridad Hacendaria, lo cual significa que no basta que se cumpla con lo señalado en el párrafo anterior, sino que caprichosamente la autoridad podría violar el artículo 16 de nuestra Constitución, porque podría haber franca arbitrariedad, al negar sin justificación el perdón para que el Ministerio Público de la Federación pueda solicitar el sobreseimiento del proceso.

En tercer lugar, debemos tener cuidado en la lectura del artículo en comento ya que se puede entender que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueden pedir directamente que se sobreseea el proceso, lo cual sería un error ya que la Secretaría tiene que realizar su petición a través del Ministerio Público, el cual formulará la petición del Sobreseimiento.

En cuarto lugar, en el momento en que el Ministerio público de la Federación formula ante el juez de la causa la petición del sobreseimiento del proceso, éste lo deberá dictar, el cual tendrá por efecto dejar al inculpado en absoluta libertad, y dicho sobreseimiento tendrá valor de una sentencia absolutoria con valor de cosa juzgada, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 303 y 304 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Es necesario aclarar sobre este último punto que el propio artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, señala que el sobreseimiento surtirá sus efectos respecto de las personas a que la misma Secretaría se refiera, lo cual significa que en los casos en que el delito se cometa por varias personas, el sobreseimiento del proceso será únicamente para las personas sobre las que haya mediado el perdón y no así para los demás.

Antes de finalizar este tema es necesario mencionar documentos que generalmente se anexan a la querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tratándose de delitos fiscales y de esta forma dar cumplimiento al artículo 119 del Código Federal de Procedimientos Penales que a continuación detallaremos:

1.- Declaraciones provisionales y definitivas del contribuyente, correspondiente al ejercicio o ejercicios fiscalizados.

2.- Documentos originales o copias fotostáticas certificadas de la contabilidad del contribuyente, con los cuales la autoridad tributaria pretende demostrar la comisión del delito fiscal.

3.- Actas parciales de visitas domiciliarias, así como aquellas que contienen informes de terceros cuando éstos fueron recabados en el domicilio de los clientes o proveedores del contribuyente.

4.- Los documentos de trabajo elaborados por los revisores fiscales y que contienen información emanada de la contabilidad del contribuyente.

5.- Tratándose de personas morales, se debe anexar el Acta Constitutiva, así como los testimonios de las modificaciones que se hubieren dado a dicha escritura, en cuanto se refiere a cambios en los Organos de la administración de la sociedad.

6.- Dictamen Contable elaborado por Contadores Públicos adscritos a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

7.- Determinación del perjuicio emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Lo anterior tiene como fin que el Ministerio Público tenga todos los elementos necesarios para ejercitar la acción penal en contra de los presuntos responsables que no acaten lo establecido.

4.4. PROPUESTA PARA REFORMAR LA FRACCION PRIMERA DEL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Consideramos que éste es uno de los temas más importantes en el presente trabajo de investigación, ya que analizaremos a fondo los alcances del artículo en comento y más aún de la fracción que ha dado motivo a la realización del presente trabajo, finalizando con la propuesta de cual consideramos debería ser la redacción que debe de contener el artículo que se comenta.

Como ya se vio en temas anteriores para que sea perseguible un delito de los comprendidos en la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presente su querrela, situación que a mi criterio es cuestionable ya que, la querrela solo debe ser presentada por la persona que ha sido víctima de la comisión del delito o de su representante, tratándose de personas incapaces y en el caso de personas morales lo pudiera hacer su representante legal. Tal vez podríamos decir que en este caso la Federación es representada por una dependencia y ésta a su vez por determinadas personas físicas que trabajan al servicio de esta última. Además en el

derecho penal se estima que tratándose de delitos de querrela no sería eficaz actuar oficiosamente, porque con tal proceder se podrían ocasionar a un particular daños mayores que los que experimenta la sociedad con el mismo delito, entonces ¿De que manera se puede perjudicar a la sociedad, que a final de cuentas es la única afectada, si este delito no se persigue de oficio como es el caso de los demás delitos fiscales?

Nos parece injusto que solo algunas personas sean las que determinen lo que puede ser perjudicial para la sociedad ya que no existe justificación que avale el hecho de que algunos delitos fiscales solamente sean perseguibles por querrela.

Por lo tanto, consideramos que en todo aquel delito perseguible por querrela se puede otorgar el perdón al inculpado si el ofendido así lo desea, situación que pone más aún de manifiesto la inseguridad de que realmente se castigue a los sujetos que cometan este tipo de ilícitos, ya que en cualquier etapa de la averiguación previa o del proceso penal, el presunto o presuntos responsables pueden quedar libres de toda acción procesal, por virtud de mediar el no ejercicio de la acción penal o el sobreseimiento del proceso, por desistimiento del Ministerio Público, en delitos que notoriamente son de orden público, y en los cuales no debiera existir el perdón, ya que si se busca que las sanciones sean ejemplares para que otros no las cometan con esta actitud, se pierde dicho objetivo.

En vista de lo anterior, queda de manifiesto lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual hace referencia a que todo proceso realizado por delitos fiscales que se encuentren fundamentados en las fracciones del artículo en comento, podrán sobreseerse en caso de que le sean pagados o en su caso garantizados al fisco los créditos fiscales adeudados, así como las sanciones y recargos respectivos, por lo que la autoridad hacendaria tendrá la facultad discrecional de otorgar el perdón, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, beneficiando únicamente a las personas que a la

misma se refiera, lo cual quiere decir, que aún cuando realmente se haya cometido un delito fiscal, el culpable al pagar sus obligaciones puede deslindarse de toda responsabilidad.

En cuanto a las personas que alcanzan el beneficio del perdón, y el cual nos conduce a lo señalado en el último párrafo del artículo 93 del Código Penal de aplicación Federal que dice: "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". Como se puede observar es contradictorio lo señalado por ambos ordenamientos, pero debemos atender a lo dispuesto por el artículo 6º del Código Penal Federal el cual como ya vimos señala que: "cuando en una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general", lo cual es aplicable en este caso concreto, a mi juicio no deja de ser contrario a derecho y por lo tanto injusto e inequitativo.

En efecto, se está alentando un trato desigual e injusto para los responsables de delitos fiscales, el cual puede ser perdonado por el fisco, pero el hecho de que el perdón no alcance a todos los inculcados, es contrario a la naturaleza del derecho, ya que se viola el principio de igualdad ante la ley.

Otro aspecto que resulta importante señalar es el que no todo servidor público que trabaja en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede presentar la querrela por delitos de esta índole, ya que como se vió en el capítulo anterior, sólomente el Procurador Fiscal de la Federación puede presentarla, todo ello en base a la información que le proporcione la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones que es la encargada de realizar este tipo de trabajo. Lo cual no sólomente es inconstitucional de acuerdo a lo establecido por los artículos 21 y 102 de la Constitución, ya que esta autoridad administrativa no está facultada para investigar lo relacionado a la comisión de delitos de ninguna naturaleza.

Además, son solo unos cuantos los funcionarios que pueden presentar la querrela y son demasiados los contribuyentes que atender, por lo tanto, es sumamente imposible revisar a todos y cada uno de ellos si realmente contribuyen al fisco como es debido.

Por lo tanto, la utilización de la querrela en los delitos fiscales, presenta como ya se señaló, ventajas políticas y económicas al fisco, pero también graves desventajas legales, consistentes en que el daño lo resiente directamente la colectividad, ya que al advertirse que por la comisión del delito el Estado reduce su capacidad económica que se ve reflejado en la cantidad y la calidad de los servicios públicos que debe proporcionarle a la sociedad.

Además debemos tener muy en cuenta que el fisco tiene como función primordial el recaudar las contribuciones y por ello, la ley no debe de darle a él el monopolio de la querrela en los delitos fiscales, y en consecuencia ningún delito fiscal debería ser de querrela, sino que todos deberían ser de oficio, por lo que consideramos que este precepto tendría que reformarse para los efectos de que el perdón no existiera para ningún delito fiscal, por virtud de que, como ya lo mencionamos, la directamente afectada en un delito de esta naturaleza es la sociedad y no ninguna dependencia de la Administración Pública.

° Por todo lo anterior, desde nuestro particular punto de vista el artículo en comento debería quedar de la siguiente manera:

Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo bastará:

1. La denuncia de hechos que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o cualquier persona que tenga conocimiento de la comisión de dicho ilícito; a lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá la obligación de proporcionar toda la

documentación e información que le sea requerida por el Ministerio Público Federal para que éste proceda conforme a derecho.

Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

II. Declare que el fisco...

III. Formule la declaratoria o de mercancías de tráfico prohibido.

Se Consideran Mercancías ...

Cabe decir que en un estado de derecho, es peligroso que los delitos fiscales estén apoyados fundamentalmente en objetivos políticos y económicos, además la discrecionalidad con que se maneja la querrela en este tipo de delitos pueden producir verdaderas situaciones de corrupción entre los administradores tributarios. Por ello sería conveniente hacer que todos los delitos fiscales se persigan de oficio, pudiéndose alcanzar mejores objetivos ejemplificantes o rehabilitantes del delincuente, ya que solamente al fisco le interesa la recaudación tributaria y no que el derecho penal cumpla con su objetivo al rehabilitar a los delincuentes.

Amayor abundamiento, señalaremos que el derecho penal debe buscar al aplicar las penas impuestas por la comisión de un delito la readaptación del delincuente, pero como ya se mencionó con el perdón por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se deja de sancionar estas conductas ilícitas, además si esta dependencia tiene la facultad de presentar o no la querrela se puede prestar tal situación para que aquellos funcionarios corruptos sean sobornados por quienes hayan cometido algún delito de esta índole y de esta manera afectando a la sociedad mexicana; además en nuestro país los delitos fiscales tienen un contenido

profundamente económico, su presencia origina que el Estado no pueda recaudar las sumas de dinero que por ley le corresponden y que utilizaría para satisfacer, a través de los gastos públicos las necesidades sociales.

Por otro lado si estos delitos fiscales siguen siendo perseguibles por querrela se puede propiciar la desigualdad ante la ley, ya que el fisco determinará cuándo y contra quién querellarse, pudiendo dejar de hacerlo aún cuando tenga conocimiento de la comisión de los mismos.

Ahora bien, el fisco se propone por cualquier medio que esté a su alcance, recaudar las contribuciones que señala la ley, pero al no realizarse esta tarea presenta ante el Ministerio Público la querrela y después de satisfecho su objetivo al cobrar lo que se le debe, otorga su perdón al inculpado, lo que hace pensar que el Ministerio Público es la Agencia de Cobros del Fisco y no permite que de ninguna manera sea sancionado el responsable de tal conducta; lo anterior se puede observar en la gran cantidad de publicidad televisiva por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que no hace otra cosa que intimidar a la sociedad amenazándola para que quien no cumpla con sus obligaciones fiscales, será sancionado con la privación de su libertad, lo que viene a ser un recurso antiético por parte del fisco y así demuestra que lo único que le interesa es verse satisfecho en sus pretensiones y de ninguna manera que el derecho penal cumpla con su objetivo.

Es cierto que se podría propiciar que personas muy poco escrupulosas y sin ningún fundamento presentaran denuncias en contra de personas honestas pero debemos recordar que existe el delito de calumnia, previsto y sancionado por el artículo 356 del Código Penal de aplicación Federal, además de proceder penalmente contra el denunciante por el delito de falsedad previsto y sancionado por el artículo 247 del citado ordenamiento.

Para finalizar diremos que siempre se ha argumentado que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, representa los intereses económicos del Estado, pero en ningún momento se debe decir que la misma es la encargada de determinar si algún particular, a su consideración, cometió algún delito fiscal, ya que debemos recordar que el único REPRESENTANTE SOCIAL, tratándose de la comisión de delitos es el MINISTERIO PUBLICO, y no otra autoridad. Por lo tanto, no encontramos el fundamento para que sea una autoridad distinta al Ministerio Público, quien represente los intereses de la sociedad cuando se ha cometido un delito contra la misma; Por consecuencia concluimos diciendo que sería mejor que los delitos fiscales perseguibles por querrela contra el fisco lo fueran de oficio.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Nuestro país no es la excepción en cuanto a la designación de organismos encargados de la recaudación de contribuciones y todas las facultades inherentes a los mismos, las cuales deben estar debidamente reglamentadas para evitar la corrupción por quienes están a cargo de dichos organismos o dependencias.

SEGUNDA.- El Congreso de la Unión es un cuerpo colegiado que representa a la sociedad Mexicana, y debe ser éste quien decida cuales son las contribuciones que deben exigirse a quienes formamos parte de la sociedad; para lo cual el Congreso de la Unión tiene estas facultades establecidas en nuestra Constitución, no obstante las modificaciones que ésta ha sufrido siempre busca que sea el Congreso de la Unión quien decida lo que a nuestra nación le conviene.

TERCERA.- Los impuestos son la forma más importante para que los Estados puedan allegarse de los recursos necesarios para cubrir el gasto público, por lo tanto, los impuestos deben estar debidamente reglamentados por ley, ya que de no ser así se corre el riesgo de cometer injusticias con los contribuyentes, por lo que se deberá determinar quiénes deben cubrir los impuestos, cuándo deben cubrirse y la manera de cumplir con esta obligación.

CUARTA.- En la actualidad únicamente son aceptadas como figuras que permiten el conocimiento de la comisión de algún delito por parte de la autoridad competente la denuncia y la querrela o acusación; lo cual permite que el órgano investigador se dedique a investigar si se cometió algún delito y de ser así, determinar quién lo cometió para estar en posibilidades de sancionar al culpable y de esta manera salvaguardar los intereses de la Sociedad.

QUINTA.- Nuestra actual legislación otorga la facultad investigadora y persecutora de los delitos al Ministerio Público, dejando al juzgador la imposición de las penas a través de un procedimiento y dentro de los límites del primero, lo anterior para evitar que se cometan abusos por parte de estas autoridades.

SEXTA.- Toda contribución que recibe el estado debe estar contemplada en la ley, por lo tanto la Ley de Ingresos es un acto legislativo que determina los Ingresos que el Estado debe recaudar en un año determinado, apareciendo ésta como ley como una lista de conceptos o catálogo general de nombres de las materias que sean gravadas durante el año fiscal.

SEPTIMA.- De la misma manera en que se prevén los ingresos que debe obtener el estado durante un año por concepto de contribuciones, también deben estimarse los gastos que han de cubrirse en éste, siendo imposible realizar algún pago que no esté comprendido en el presupuesto; por lo tanto los recursos deberán ser utilizados para lo que fueron señalados en él.

OCTAVA.- Nuestro Estado depende de la captación de recursos para ofrecer una mejor vida a quienes habitamos esta nación, y de esta manera ser un país más productivo, por ello consideramos necesario la creación de figuras delictivas, como es el caso de los Delitos Fiscales, para sancionar a quienes no cumplan con sus obligaciones fiscales, ya que de ello depende que el Estado cumpla totalmente con el gasto público y con ello no se perjudique a la sociedad.

NOVENA.- Así como las contribuciones deben estar reguladas en la ley, también los Delitos Fiscales deben estar contemplados en la misma, ya que de acuerdo a nuestra legislación ningún delito puede ser sancionado si no está señalado en la ley aplicable al caso concreto; lo cual evita que se vulneren las garantías individuales del presunto responsable.

DECIMA.- La ley debe determinar que dependencias deben estar a cargo de la recaudación de las contribuciones otorgándole a las mismas facultades para realizar esta importante tarea, lo cual surge de una necesidad importante del Estado por obtener de manera eficaz estos recursos.

DECIMA PRIMERA.- Para que el fisco presente su querrela por la comisión de algún delito de este tipo deberá observar lo dispuesto por la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación; debiendo tener el funcionario hacendario, que tiene esta facultad, una obligación para presentar la querrela más no un derecho como actualmente ocurre.

DECIMA SEGUNDA.- Al otorgarle al Fisco la facultad de presentar querrela tratándose de delitos en los cuales se hace necesario este requisito de procedibilidad, se corre el riesgo de ocasionar la corrupción entre los funcionarios hacendarios, lesionado más a la sociedad, que como ya se mencionó es la única afectada.

DECIMA TERCERA.- Siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien tiene la facultad de presentar la querrela en los delitos fiscales que requieren de este requisito para que el Ministerio Público pueda proceder penalmente contra el responsable, y por consiguiente, siendo esta Secretaría la única facultada para otorgarle el perdón al responsable, como comúnmente lo hace cuando se ven satisfechos sus intereses, los cuales son cobrar los ingresos que por ley le corresponden, nos hace pensar que el Ministerio Público es una Agencia de Cobros del Fisco; impidiendo de esta manera que el Derecho Penal cumpla con su real objetivo que consiste en la readaptación social del delincuente.

DECIMA CUARTA.- No estamos de acuerdo con lo señalado por el artículo 92 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación ya que cuando se comete un delito que afecta a toda la sociedad, son determinadas personas las únicas facultadas para presentar la querrela, debiendo legislarse al respecto para que este tipo de ilícitos sean perseguibles de oficio, ya que para nosotros no se justifica que sigan siendo delitos perseguibles por querrela.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa S.A. México 1992. p 723.
- BECERRA OLIVA, Guillermo. La República Romana. Ed. DEPALMA.. México. 1944 p. 384.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Ed. Heliasta S.R.L. Argentina. 1988. p.344.
- COLIN SANCHEZ, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. 13ª ed. Ed. Porrúa. S. A. México. 1992. p. 724.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 10ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1981. p. 924.
- DE LA MADRID HURTADO, Miguel. El Pensamiento Económico en la Constitución Mexicana de 1857. Ed. Porrúa. S.A. México. 1982. p. 155.
- DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. 17ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1991. p.529.
- G., Glotz. Traducción al español por ALMOINA, José. La Ciudad Griega Primera ed. Ed. UTEHA. México. 1975. p 515.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3ª ed. Ed Ecasa. México. 1991. p.571.
- LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa S.A. México. 1979. p 276.
- MORALES JIMENEZ, Alberto. La Constitución de 1857 Ed. Instituto de la Juventud Mexicana Biblioteca del Joven ciudadano. México. 1957. p. 419.
- PEREZ AYALA, José Luis. Curso de Derecho Tributario. Ed. Edersa. Madrid. 1975. p. 425.
- RAMIREZ GRONDA, Juan. Diccionario Jurídico. Ed. Heliasta SRL. Argentina. 1978. p. 408.
- REYES TAYABAS, Jorge. Ensayos Jurídicos. Ed. Instituto Nacional de Ciencias Penales. México. 1988. p 154.

RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal. 9ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1978.
p. 379.

ROMERO, Miguel Angel. Denuncia o Acusación Calumniosa. Ed. Universidad. Buenos Aires. 1983. p. 111.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7ª ed. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1986. p. 602.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 13ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1985.
p.723.

TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 19ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1983. p. 643.

----- Leyes Fundamentales de México 1808-1979 9ª ed. Ed. Porrúa S.A. México. 1980. p.1027.

TABOADA TUNDIDOR, Carlos. La Demuncia y Querrella Delictivas. Ed.Reus S.A. Madrid. 1985 p.198.

LEGISLACION

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 103ª ed. Ed. Porrúa S.A. México 1997.
- CODIGO PENAL PARA EL D.F. EN MATERIA DEL FUERO COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL. Ed. Sista S.A. de C.V. México 1997.
- CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. Ed. Sista S.A. de C.V. México 1997.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 13ª ed. Ed. Delma. México. 1997.
- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 13ª ed. Ed. Delma. México 1997.
- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. 18ª ed. Ed. Delma. México 1997.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Diario Oficial de la Federación 11 de septiembre de 1996.
- LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Ed. Procuraduría General de la República. México. 1996.
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1997. Diario Oficial de la Federación 23 de diciembre de 1996.
- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1997. Diario Oficial de la Federación 23 de diciembre de 1996.
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1998. Diario Oficial de la Federación 29 de diciembre de 1997.
- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1998. Diario Oficial de la Federación 29 de diciembre de 1997.