

56  
29.



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"

## "ANALISIS LOGICO JURIDICO DE LA DEFRAUDACION FISCAL"



# T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADA EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
ESPERANZA CRECENTE NOVO

ASESOR: JORGE GUILLERMO HUITRON MARQUEZ.



UNAM CAMPUS ACATLÁN ACATLAN, ESTADO DE MEXICO.

DICIEMBRE 1998.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

269155



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**"ANALISIS LOGICO JURIDICO DE LA  
DEFRAUDACION FISCAL"**

## I N D I C E

### INTRODUCCION.

### CAPITULO I. LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. . . . . pág. 1

#### 1.1 RESEÑA HISTORICA DEL FISCO. . . . . pág. 2

#### 1.2 ANTECEDENTES Y CREACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. . . . .pág. 12

#### 1.3 NATURALEZA JURIDICA, ESTRUCTURA Y ORGANIZACION. . . . . pág. 18

#### 1.4 ATRIBUCIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. . . . . pág. 35

### CAPITULO II.- LOS IMPUESTOS. . . . . pág. 45

#### 2.1 CONCEPTO Y CARACTERISTICAS. . . . . pág. 46

#### 2.2. CREACION Y CLASIFICACION.. . . . . pág. 68

#### 2.3. ELEMENTOS. . . . . pág. 84

#### 2.4. EFECTOS. . . . . pág. 96

### CAPITULO III. EL DELITO; CONCEPTUALIZACION. . . .

. . . . .pág. 114

3.1. EL DELITO Y SUS ELEMENTOS. . . . .pág. 115

3.2. SUS AMBITOS DE VALIDEZ. . . . .pág. 143

3.3. LA PENA. . . . .pág. 145

CAPITULO IV. LA DEFRAUDACION FISCAL. . . . .pág. 159

4.1. EL FRAUDE GENERICO COMO ANTECEDENTE DEL  
DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL. . . . .pág. 160

4.2. INTERVENCION DEL AGENTE DEL MINISTERIO  
PUBLICO EN LOS DELITOS FISCALES. . . . .pág. 168

4.3. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SUS  
ELEMENTOS. . . . .pág. 172

4.4. FORMAS DE EXTINCION DE LA ACCION PENAL EN  
ESTOS DELITOS. . . . .pág. 188

4.5. POLITICA FISCAL. . . . .pág. 199

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

## I N T R O D U C C I O N .

La relación jurídico-tributaria en su devenir histórico, se justifica con el paso del nomadismo al sedentarismo y es casi tan antigua como el hombre mismo.

La evolución del sistema financiero mexicano, ha estado estrechamente relacionada, sobre todo en los últimos años, con un ambicioso programa de desarrollo económico, lo que ha provocado un desconcierto por parte de la sociedad en general.

Ello en virtud de la serie de abusos y errores cometidos por quienes ocupaban cargos de responsabilidad en la dirección de los asuntos financieros del país, cuyo sistema en esta materia, es

objeto de duras críticas, debido a su incapacidad para soportar la presión de eventos tales como desórdenes civiles internos o crisis nacionales o internacionales.

Dada la claridad con que se expresa nuestra constitución en su artículo 31, fracción IV, no existe duda alguna de que todos los mexicanos tenemos la obligación de pagar impuestos y el presente trabajo no pretende en modo alguno justificar la evasión fiscal ni mucho menos la Defraudación Fiscal.

Por el contrario, no se hace una crítica al castigo por la comisión de un delito, sino a los programas fiscales que se aplican en nuestro país, así como la política que en materia hacendaria existe hoy en día, toda vez que la misma (como se verá en el capítulo correspondiente) es deficiente y provoca además, que se den fenómenos como el de la corrupción y de la evasión.

Y en especial, se busca evitar los excesos en que incurre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ejercicio de sus funciones y al querrellarse por esta clase de delitos.

**A LA MEMORIA DE MI PADRE:  
DON LORENZO CRECENTE VILLAVICENCIO.  
QUIEN FUE PARA MI EJEMPLO DE HONRADEZ Y RECTITUD.**

**A MI MADRE:  
DOÑA GLORIA NOVO RIVAS.  
CUYA FORTALEZA Y TENACIDAD ME  
ENSEÑARON, QUE NUNCA HAY QUE DARSE  
POR VENCIDO Y A QUIEN LE DEBO HABER  
SALIDO ADELANTE EN LA VIDA.**

**A MIS HERMANOS:**

**MA. DE LOS MILAGROS.**

**LUIS REY.**

**MIGUEL ANGEL.**

**JUAN MANUEL.**

**JAIME H.**

**PORQUE SIEMPRE HAN ESTADO A MI LADO,  
POR SU MOTIVACION, AMOR Y COMPRESION.**

**A MIS DOS TESOROS:**

**MARIANA.**

**JIMENA.**

**POR SER MI LUZ Y ALEGRIA.**

*A MI AMIGA Y MENTORA:  
LIC. NORA YOLANDA MOLINA RAYGOSA.*

*A TODOS AQUELLOS QUE A LO LARGO DEL  
CAMINO RECORRIDO, NO PERDIERON LA  
CONFIANZA Y LA FE EN MI, GRACIAS POR SU  
APOYO.*

C A P I T U L O I

"LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO"

## C A P I T U L O I

### 1.1. RESEÑA HISTORICA.

En el presente capítulo, analizaremos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero tal estudio, no será únicamente en su aspecto como organización administrativa, sino también realizaremos una breve retrospectiva del origen del fisco, para así llegar a la forma en que se configura dicho órgano jurídico en nuestros días.

La palabra fisco proviene del latín "fiscus", que significa "canasta de mimbre; canasta para el dinero"<sup>1</sup>; es decir, se denominaba de esa manera a la cesta de mimbre donde se guardaba el producto de la tributación.

Ahora bien, en cuanto a la relación jurídico-

---

<sup>1</sup> Diccionario Enciclopédico Quillet. Tomo IV, Edit. Argentina Aristides, Pág. 131.

tributaria entre el Estado y sus gobernados, ésta es casi tan antigua como el hombre mismo y para comprender el concepto que encierra la palabra fisco desde el punto de vista histórico, es necesario que en forma paralela estudiemos estas relaciones.

El maestro Adolfo Arrijoja señala "que la relación jurídico-tributaria, se justifica con el paso del nomadismo al sedentarismo, en virtud de que por la necesidad de facilitar las actividades del conglomerado (sobre todo las de carácter eminentemente lucrativo), era necesario obligar a sus componentes a sacrificar una porción del lucro obtenido para así allegar a sus dirigentes de los fondos y recursos indispensables para la satisfacción de las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir".<sup>2</sup>

Federico Engels en su obra, "El origen de la

---

<sup>2</sup> Derecho Fiscal, Arrijoja Vizcaino Adolfo, Edit, Themis, Pág. 11.

familia" confirma la antigüedad de estas relaciones cuando señala "El tributo de respeto se paga libre y espontáneamente a los investidos con el poder en la "gens"... , el príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización, puede envidiar al menor "gentil" el respeto espontáneo y universal que con el tributo se le profesaba...".<sup>3</sup>

Es así, que la mayoría de los autores son acordes en afirmar que fue en Egipto, China y la antigua Mesopotamia, donde surgieron las primeras leyes tributarias; sin embargo, como ya indicamos, en los albores de la humanidad se dieron las bases de tales legislaciones, como es el caso de los tributos rendidos por los más jóvenes a los más viejos del clan o de la tribu, primero en las organizaciones nómadas y posteriormente, de una forma más acentuada en el sedentarismo.

---

<sup>3</sup> El Origen de la Familia, Engels Federico, Edit Porrúa.

Así mismo, en la Edad de Piedra, los hombres y mujeres debían, aparte de la sumisión y el respeto, entregar a los mayores el producto de la caza o recolección.

Por otra parte, también en la Biblia, podemos encontrar antecedentes de los impuestos, cuando habla de los tributos que debían pagar los súbditos del Rey Salomón, talando los cedros en el Líbano, para con ello construir sus barcos y palacios.

Lo anterior nos lleva a concluir que, si bien es cierto que la palabra fisco es de origen latino; no menos verdad es que, los tributos (como ya lo indicamos) son tan antiguos como la humanidad.

En ese tenor, la mayoría de los pueblos antiguos, consideraban a los tributos como signos de sujeción y de dominio, como se destacó primordialmente en las colonias doblegadas por los romanos durante el Imperio.

Como ya mencionamos, en Egipto, entre otros, surgieron las primeras legislaciones que en materia de tributación conocemos; en este pueblo, por ejemplo se dio la prestación del servicio personal como tributo de los súbditos al faraón y como muestra de tal situación está la construcción de la pirámide de Keops.

Así también, en antiguos textos de escritura cuneiforme, hallados en el territorio donde estaba asentada la cultura mesopotámica, en términos generales expresa: que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar.

De lo anterior se puede advertir que, muchos de los impuestos (como los conocemos en la actualidad), tienen su origen en el sistema tributario de la Edad Media. Durante esta época de la historia, especialmente en España, en donde se denominó fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y erario al

tesoro público.

Por su parte, en Alemania se dio al vocablo fisco una significado diferente, puesto que se le consideró como el órgano detentador de la hacienda pública; es decir, un ente absolutamente independiente del Estado y de la persona del príncipe; cabe mencionar, que tal definición es la que más se asemeja al significado cognoscitivo, que actualmente se le da a la palabra fisco.

En Roma y en específico durante la República, se daba el nombre de erario (erarium) al tesoro del Estado; más tarde durante el Imperio, el tesoro público se dividió en dos partes: una que administraba el senado, la cual conservó el nombre de erario; y otra administrada por el emperador, que se denominó fisco (fiscus), que como se anotó al principio de este capítulo, es el origen de la palabra "fisco".

Por otra parte, la esclavitud durante la Edad Media, provocó la descomposición total de la comunidad primitiva. La aparición de la sociedad dividida en clases antagónicas, la aparición formal del Estado así como de la administración pública, trajeron como consecuencia el incremento en la necesidad de satisfacer los requerimientos sociales y con ello el imperativo de obtener recursos para tal efecto y por ende, la figura tributaria adquirió cada vez mayor relevancia.

A ese respecto, en líneas precedentes citamos que, los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos se dieron precisamente en la Edad Media y los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales; actualmente, el Estado actúa en forma semejante, con las modificaciones y transformaciones que el avance científico, financiero y el incremento de las necesidades económicas imperantes han provocado.

Observadas desde el punto de vista económico, la Revolución Francesa y sobre todo la Revolución Industrial, propiciaron la apertura comercial de los países industrializados, lo que trajo como consecuencia el incremento en las necesidades públicas y que éstos Estados buscaran recursos para satisfacerlas, por la vía tributaria.

Así mismo, si analizamos cualquier época de la historia, encontraremos que está plagada de guerras (la mayoría de las veces provocadas intencionalmente). Toda vez que el vencedor sometía a los pueblos derrotados y los forzaba a "contribuir"; para así expandir su poder, obteniendo además mano de obra barata; fenómeno que (a nuestro parecer) se sigue dando hasta nuestros días.

Finalmente, estudiaremos el concepto moderno de la palabra fisco, de acuerdo con el cual, este vocablo tiene dos acepciones, la primera que se utiliza para

designar al Estado como titular de las finanzas públicas; esto es, de los ingresos y egresos sistematizados en el presupuesto y que tiene por objeto la realización de determinadas funciones; y la segunda como recaudador de ingresos.

"Fisco también se utiliza para referirse en forma particular al Estado mismo y a las autoridades hacendarias, como recaudadoras de los ingresos públicos y en particular de los fiscales".<sup>4</sup>

De lo anterior se deduce que el significado de la palabra fisco, abarca no sólo al sujeto activo de la relación tributaria; sino también, comprende al Estado cuando actúa como recaudador.

Debemos hacer hincapié, que hoy en día el contenido del Derecho Fiscal se refiere a todos los

---

<sup>4</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo II, Pág. 1455.

ingresos de derecho público que percibe el Estado, ya sean de carácter patrimonial o bien los tributarios y crediticios.

## **1.2. ANTECEDENTES Y CREACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.**

La estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como parte de la administración pública, ha sufrido cambios substanciales durante los últimos veinte años y es muy distinta no sólo a la del siglo pasado, sino también a la del propio siglo XX en sus inicios.

Como ya se dijo en el punto anterior, la relación tributaria surge en los albores de la humanidad; en un principio como una forma representativa de sumisión y respeto; para más tarde, pasar a ser uno de los medios (y con frecuencia el más utilizado) que tiene el Estado para allegarse de los recursos que le permitan satisfacer sus necesidades y las de sus gobernados.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como

un órgano de la Administración Pública Centralizada, tiene su origen en la Edad Media, cuando Felipe V, rey de España y de la colonia (La Nueva España), crea la Secretaría de Hacienda dentro de la legislación española, como parte de la organización administrativa de su reino; aunque es importante mencionar que, durante los trescientos años que duró la colonia en nuestro país, el sistema hacendario permaneció sumido en el caos.

En un principio, la recaudación de impuestos estaba a cargo de los caciques y gobernadores de las distintas regiones en que se conformaba la Nueva España; éstos se encargaban de fijar las tasas de contribución y dar cuenta con el producto al virrey, lo cual daba lugar a una enorme corrupción y por ende, la falta de equidad y de justicia en la distribución de las cargas tributarias, motivo por el que el rey se vio en la necesidad de crear las encomiendas, pero éstas no cumplieron con su cometido, provocándose así una mayor

anarquía y por supuesto corrupción.

Ya en el siglo XVII, la encomienda se encontraba en total decadencia, ya que a partir del siglo XVI, sus labores se habían limitado a la percepción del tributo que los indios pagaban al encomendero en lugar de pagárselo al rey.

En 1570, tres cuartas partes del monto total de los tributos recaudados, los cobraban directamente los corregidores, quienes representaban directamente a la corona en la Nueva España.

Al consumarse la Independencia Nacional, el emperador Iturbide creó la Secretaría de Hacienda, como un órgano regulador de la actividad financiera del entonces incipiente Estado Mexicano. Con la Ley del 25 de octubre de 1821, se crea en nuestro país la Junta de Crédito Público; dependencia del gobierno federal, encargada de realizar y supervisar la actividad financiera del Estado.

En el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal (del 8 de noviembre de 1821), surge la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda; de igual forma, en ese mismo año al pasar a formar parte de esa Secretaría el sistema de correos, nace a la vida jurídica la Contaduría Mayor de Hacienda.

En el año de 1837, surgen las oficinas departamentales de hacienda, las cuales dependían directamente de la Junta Superior de Hacienda, que como se indicó en líneas anteriores, se formó en el año de 1821.

Al sentarse en el año de 1843, las bases orgánicas de la República Mexicana, se da por primera vez el carácter de ministerio a esta secretaría; sin embargo, no es sino hasta el año de 1853 (diez años más tarde) cuando se le denominó con el nombre que actualmente

tiene, el de Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otro lado, es en 1917, cuando cobra mayor importancia y se le otorgan más atribuciones, ello debido a la legitimidad constitucional concedida al Estado, para intervenir en todos los procesos económicos, toda vez que se consideró de vital importancia desarrollar y expandir la economía del país; ello, debido a que como consecuencia del período post-revolucionario, la Nación estaba sumida en la pobreza.

Como ya se señaló, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (como actualmente se conforma), ha sufrido enormes cambios a lo largo no sólo del siglo pasado, sino también, del presente siglo y sería motivo de un estudio más profundo el analizarlos, lo que para efectos del presente trabajo resulta demasiado extenso; sin embargo, de lo estudiado se observa que a la fecha y a lo largo de su historia como dependencia pública y órgano de la Administración Pública Centralizada, la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha ido evolucionando de acuerdo a las necesidades, no sólo económicas sino también políticas de nuestra Nación, hasta convertirse en una de las secretarías de estado de mayor importancia (sino es que la mayor), en la que se soporta gran parte de la política económica del país.

### **1.3 NATURALEZA JURIDICA, ESTRUCTURA Y ORGANIZACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene su origen legal en el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual faculta al Congreso de la Unión para crear a las Secretarías de Estado.

La función de este órgano, es de carácter netamente económico-administrativa (en la teoría desde luego), función que se encuentra encaminada a la obtención de los fines del Estado.

Su posición está subordinada de manera directa y absoluta al Ejecutivo Federal y por ende es un órgano perteneciente a la administración pública centralizada, cuya competencia (como más tarde estudiaremos) deriva de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Antes de entrar en materia, es preciso hacer un breve análisis de la organización de la administración pública, cuya división a saber es:

- a) **Administración Pública Centralizada.**
- b) **Administración Pública Descentralizada.**
- c) **Administración Pública Desconcentrada.**

Para efectos prácticos, estudiaremos a la centralización administrativa, después de las otras formas de la administración.

#### **- DESCENTRALIZACION.**

La descentralización administrativa, como se le denomina en los artículos 50 y 51 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente, de conformidad con el artículo 45 de la ley en comento es:

**" Artículo 45.- Son organismos descentralizados las entidades creadas por la ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonios propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten".**

El Poder Ejecutivo como poder central, únicamente tiene la facultad de vigilar los entes descentralizados, sin que tal tarea la pueda ejercer de manera inmediata (como ocurre en la centralización administrativa), así como tampoco puede someterlo a su directa subordinación, toda vez que éstos tienen pleno poder de autodeterminación que los faculta para tomar sus propias decisiones.

Para el maestro Andrés Serra Rojas "La descentralización administrativa es la técnica de organización jurídica de un ente público, que integra una personalidad a la que se le asigna una limitada competencia territorial o aquella que parcialmente

administra asuntos específicos con determinada autonomía o independencia y sin dejar de formar parte del Estado, el cual no prescinde de su poder político regulador y de la tutela administrativa".<sup>5</sup>

La competencia de estos organismos es limitada y su autoridad se delimita de manera concreta; es decir, sus facultades y esfera de jurisdicción son menores.

Es conveniente indicar, que no obstante la autonomía que la ley les confiere a estos entes, en la práctica se da una simbiosis entre el poder central y ellos, debido a que de acuerdo con la política de nuestro país (la cual se vincula de manera importante e irrefutable con la administración pública), el poder central encarnado en la figura del Ejecutivo Federal, siempre tenderá a reforzar su supremacía.

---

<sup>5</sup> Derecho Administrativo, Serra Rojas Andrés, Edit. Manuel Porrúa, Pág. 532.

Esta postura, hasta cierto punto es entendible puesto que el Estado debe cuidar que los órganos que lo componen funcionen adecuadamente, eludiendo en lo posible el fraccionamiento de su poder, para así evitar la anarquía; sin embargo, tal injerencia debe ser equilibrada, pues de lo contrario se impide que dichos organismos cumplan con sus cometidos y con los fines para los cuales fueron creados y cuyo nacimiento en modo alguno tiene como fin la satisfacción de intereses minoritarios, demagógicos o únicamente políticos.

**- DESCONCENTRACION.**

"La administración pública desconcentrada es la forma jurídico administrativa en que la administración centralizada con organismos propios o dependencias propias presta servicios o desarrolla acciones en sus distintas regiones del territorio nacional. Su objetivo es doble; acercar la prestación de servicios al lugar o

domicilio del usuario, con economía para éste, y descongestionar el poder central".<sup>6</sup>

En esta rama de la administración las autoridades centralizadas transfieren en favor de los órganos que les están subordinados, ciertas facultades de decisión, pero sin que para ello se desvirtúe o quebrante la relación y subordinación jerárquica entre éstos y aquellos.

Los órganos desconcentrados tienen su origen y régimen en una ley, decreto, acuerdo del Ejecutivo Federal o régimen general de una Secretaría de Estado y el ejercicio de sus facultades exclusivas, no es obstáculo para que las relaciones entre los mismos y el poder central sean directas (aunque normalmente se dan a través del órgano centralizado correspondiente) toda vez que este poder central está facultado para

---

<sup>6</sup> Diccionario Jurídico, ob. Cit. Pág. 1090.

1  
intervenir y fijar su política de desarrollo y orientación, para con ello mantener la unidad de acción de la administración pública.

Es a través de esta figura que el Estado Mexicano ha pretendido coordinar con eficiencia las actividades de la federación y de los estados, para con ello, desde luego fortalecer su régimen federal, sustentado por el artículo 90 del Pacto Federal.

**- CENTRALIZACION.**

El régimen de la centralización administrativa tiene su fundamentación en el artículo 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a la letra dice:

**"Artículo 1°. La presente ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.**

**La presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la administración pública centralizada.**

**Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal."**

"Se denomina centralización administrativa a la subordinación estricta de los órganos públicos con la autoridad central, bajo los diferentes puntos de vista de su nacimiento, atribuciones y ejercicio de sus funciones."<sup>7</sup>

Los órganos que conforman este tipo de administración dependen jerárquicamente y en forma directa del poder central y en específico del Poder Ejecutivo Federal, el cual ejerce los poderes de nombramiento, revisión, decisión, vigilancia,

---

<sup>7</sup> Derecho Administrativo, Serra ... ob. Cit. Pág. 536.

disciplina y para dirimir competencias.

Dentro de la pirámide de jerárquización que existe entre los órganos que la conforman, es el poder Ejecutivo, encarnado en la figura del Presidente de la República quien ocupa la cúspide y por tanto el máximo "poder último de decisión"; es él quien toma y unifica las decisiones de mando y determina la acción y ejecución de los actos tendientes a la realización de los fines de la administración pública.

La mayoría de los tratadistas coinciden en opinar que la relación de jerarquía que se da dentro de la centralización administrativa, está supeditada a una serie de poderes que a saber son:

**1.- Poder de Decisión.-** Miguel Acosta Romero lo define como "la facultad o potestad de señalar un contenido a la actividad de la administración pública. Decidir es ejecutar un acto volitivo, para resolver en

sentido positivo o negativo de obtención".<sup>8</sup>

**2.- Poder de nombramiento.**- "El presidente de la República está facultado para nombrar y remover libremente a los secretarios del Despacho, al Procurador General de la República y al Procurador General de Justicia del Distrito Federal".<sup>9</sup>

**3.- Poder de mando.**- Que para Andrés Serra Rojas es "La característica suprema del poder público. Las órdenes, instrucciones y circulares son mandatos autoritarios que guían el trabajo de los órganos administrativos inferiores".<sup>10</sup>

Poderes éstos que (como ya mencionamos) permiten al Ejecutivo Federal Central mantener el control absoluto sobre sus inferiores, para de esa forma evitar

---

<sup>8</sup> Teoría General del Derecho, Acosta Romero Miguel.

<sup>9</sup> Diccionario Jurídico, ob. Cit. Pág. 443.

<sup>10</sup> Derecho Administrativo, Serra ob cit. Pág. 538.

dentro de su organización la pérdida de poder y la consiguiente anarquía.

En ese tenor y una vez analizadas las formas que reviste la Organización de la Administración Pública, se arriba a la conclusión de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como órgano de la Administración Pública Centralizada, depende jerárquicamente y en forma directa del poder central y en específico del Poder Ejecutivo Federal, quien como ya se dijo tendrá, entre otros, el máximo "poder último de decisión" así como el determinar el contenido de su actividad y las políticas que en materia fiscal se han de seguir.

**- ESTRUCTURA Y ORGANIZACION.**

Las Secretarías de Estado, (como veremos con posterioridad), de conformidad con la estructura de todo órgano centralizado, ejercen las funciones de su jurisdicción por acuerdo del Presidente de la República.

Esto es, su posición se encuentra subordinada totalmente al presidente de la República; es decir, toda Secretaría de Estado está supeditada a la voluntad política del Ejecutivo Federal, el cual tomando en cuenta los requerimientos del país, fijará el número de secretarías así como las políticas a seguir por estas, para la consecución de sus fines.

En cuanto a su organización el maestro Sergio Francisco de la Garza señala "En consecuencia, como cabeza de cada secretaría existe un secretario, quien a su vez es auxiliado por los subsecretarios, oficiales

mayores, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa así como por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo".<sup>11</sup>

De ahí, que los órganos que conforman la organización interna de las secretarías, se establecen por el reglamento interior de cada una, el cual distribuye la competencia de cada una entre los órganos que la estructuran. Reglamento que emana directamente de la Presidencia de la República, con la aprobación o refrendo del secretario correspondiente, para su validez.

En cuanto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el artículo 2° de su reglamento interior establece que dicho órgano se integrará entre otros por:

---

<sup>11</sup> Derecho Financiero Mexicano, De la Garza Sergio Francisco, edit. Porrúa, Pág. 69.

**"ARTICULO 2.- Para el despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:**

**Secretario**

**Subsecretario de Hacienda y Crédito Público**

**Subsecretario de Ingresos**

**Subsecretario de Egresos**

**Oficial Mayor**

**Procurador Fiscal de la Federación**

**Tesorero de la Federación**

**UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES**

...

**Dirección General de Planeación Hacendaria**

**Dirección General de Crédito Público**

.....

**Dirección de Procedimientos Legales de Crédito**

.....

**Administración Especial de Auditoría**

**Fiscal Federal**

.....

**Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones**

**Dirección de Investigaciones**

**Dirección de Procedimientos Penales**

**"A"**

**Dirección de Procedimientos Penales**

**"B"**

.....

**Dirección de Procedimientos Legales**

.....

**Las Direcciones Generales estarán integradas**

por los Directores Generales, los Directores, los Subdirectores, los Jefes de Unidad, de Departamento, de Oficina, de Sección y de Mesa, por los demás servidores públicos que señale este Reglamento y los que las necesidades del servicio requiera.

Las Administraciones Generales estarán integradas por los Administradores Generales, los Administradores Centrales, los Administradores, los Subadministradores y por los demás servidores públicos que señala este Reglamento y los que las necesidades del servicio requiera."

Ahora bien, para efectos prácticos en este punto nos limitaremos a analizar las funciones que realiza la Dirección de Procedimientos Penales "A" de la Secretaría de Hacienda, ya que es específicamente esta dirección la encargada de analizar las investigaciones que en materia de delitos fiscales se llevan a cabo por parte de esa secretaría; así también estará encargada de evaluar las pruebas y documentación a su alcance, antes de incoar la denuncia o querrela penal correspondiente y en contra del contribuyente; y lo más importante será la encargada de evaluar las causas que originen las conductas delictivas y de proponer las

**medidas preventivas tendientes a corregir los trámites  
administrativos que propician delitos.**

Apartado el anterior, que en la práctica no se lleva a cabo, pues esta dirección se limita a realizar verdaderas persecuciones de carácter policiaco e inquisidor en contra de los contribuyentes y desde luego, no le queda tiempo para estudiar la forma de evitar que éstos últimos incurran en prácticas evasivas de impuestos e incluso delictivas, no sólo por parte de ellos sino del propio personal de la Secretaría de Hacienda, que con sus prácticas corruptas y trámites burocráticos (la simplificación administrativa brilla por su ausencia en esta secretaría y en todas sus dependencias), provoca el incremento en la comisión de hechos ilícitos.

Por último destacaremos, que no obstante que el artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece que las secretarías de

estado y los departamentos administrativos, tendrán igual rango y que entre ellos no existirá preeminencia alguna; en la práctica (en específico en los últimos quince años) es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la que mayor relevancia le ha otorgado el Ejecutivo Federal. Ello, quizás debido a las crisis económicas por las que ha atravesado el país y que de alguna forma han limitado el que se dé importancia a otros aspectos de la administración.

#### 1.4. ATRIBUCIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

En primer término, "Atribución de Facultades" (de acuerdo al Diccionario Jurídico) es, cuando la ley otorga derechos y obligaciones a la autoridad administrativa para que ésta pueda llevar a cabo el logro de sus fines.

Para el Diccionario Enciclopédico Quillet, atribución significa: "... cada una de las facultades que a una persona da el cargo que ejerce".<sup>12</sup>

Es así que el Estado a fin de satisfacer las necesidades colectivas y para llevar a cabo las funciones inherentes, a través de las atribuciones que la ley le confiere, es que realiza sus funciones.

En ese tenor, la atribución de facultades puede

---

<sup>12</sup> Diccionario Enciclopédico, ob. Cit. Pág. 571, tomo I.

derivar de normas de carácter constitucional, federal, estatal, municipal, reglamentarias u ordinarias en su caso. En esa tesitura, cuando la ley atribuya facultades de decisión y ejecución a un ente, se estará ante un órgano de autoridad.

Por otra parte, el Estado ejerce sus atribuciones en forma individualizada a través de sus distintos órganos (Centralizados, Descentralizados y Desconcentrados), pero en específico es mediante sus funcionarios públicos que logra sus objetivos, pues los mismos desarrollan conductas tendientes a concretizar sus fines, lo que logran mediante las facultades que la ley les otorga; delimitando así mismo, su campo de acción.

Así pues, de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho de los siguientes asuntos:

"Art. 31. ...

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

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

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

IV.- Dirigir la política monetaria y crediticia;

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

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

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

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

IX.- Determinar los criterios y montos

globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra secretaría;

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

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

XII.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la federación;

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

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

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación y presentarlos, junto con el Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII.- Formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX.- Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales de estadística y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

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

XXI.- Establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal, obras públicas y adquisiciones de bienes muebles de la administración pública federal;

XXII.- Dictaminar las modificaciones a la estructura orgánica básica de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

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

XXIV.- Proyectar la planeación regional y coordinar las acciones que al efecto convenga el Ejecutivo Federal, y

XXV.- Las demás que le atribuyan expresamente

**las leyes y reglamentos."**

En ese sentido y para Jacinto Faya Viesca "Las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son básicamente el resultado de las tesis políticas, económicas y sociales que el Estado Mexicano adoptó a partir de la Constitución de 1917".<sup>13</sup>

De lo anterior, podemos concluir que la obligación primordial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otras, es la de regular la actividad financiera del Estado Mexicano; es decir, la obtención de ingresos, el manejo de los recursos obtenidos, la regulación de los egresos propios para el sostenimiento del Estado para la consecución de sus fines. Atribuciones que le permiten en resumen, planear, invertir y obtener recursos.

---

<sup>13</sup> Administración Pública Federal, Faya Viesca Francisco, Edit. Porrúa, Pág. 291.

Se hará hincapié en que con los procesos de cambio que ha sufrido el país, no sólo a lo largo del presente siglo XX, sino principalmente en la última década; motivaron que el Ejecutivo Federal se viera en la necesidad de llevar a cabo modificaciones en su aparato administrativo (aunque en nuestra opinión no todo lo profundas que deberían ser), y entre ellas está el dar mayor realce y atribuciones a aquellos órganos y dependencias responsables de la política económica; lo que de llevarse a cabo cabalmente, constituiría el instrumento fundamental para lograr el desarrollo económico del país.

Es así, que con todas las atribuciones otorgadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se pretendió ubicar en un sólo órgano del poder central las atribuciones fiscal, financiera y de gasto del Estado. Ello, desde luego, mediante las potestades que le confiere la ley en cuanto a planeación, información y supervisión sobre los demás entes que componen la

administración pública federal y por supuesto, en constante contacto con las finanzas de las distintas entidades federativas.

De ahí la importancia que este órgano tiene dentro del poder centralizado, pues al ser el encargado de las cuestiones más trascendentales del país, como lo es por ejemplo la recaudación de impuestos, la asignación de recursos a las dependencias y entidades de la administración, las políticas de contratación de empréstitos, la emisión de moneda, las políticas de crédito público, privado y los estudios de política financiera y fiscal; puede en un momento dado llegar a determinar el destino no sólo económico, sino político y social de la Nación, pues de ella depende que en la aplicación de esas políticas no se incurra en fallas que puedan impedir el desarrollo del país en general.

Al respecto, Faya Viesca sostiene "Las tesis en materia de política económica y social están totalmente

definidas en favor de un sistema de economía mixta que propugne el fortalecimiento del Estado en los procesos económicos de la Nación, pero que a la vez respete y fomente la actividad económica de los particulares".<sup>14</sup> Postulado este último, que debería formar parte de los soportes de la reforma administrativa mexicana.

En ese sentido, es menester indicar, si bien es cierto que el contenido de esa actividad financiera es de carácter económico; no menos verdad es, que su finalidad última (en esencia) es eminentemente política; esto en virtud de que los problemas económicos de una Nación, no pueden desligarse de los políticos; más aún, se encuentra estrechamente relacionados, toda vez que un pueblo que tiene una economía sana, normalmente es un pueblo satisfecho de sus gobernantes.

---

<sup>14</sup> Administración Pública Federal, Faya ob. Cit. Págs. 291 y 292.

Por último, en México se encuentra un ejemplo fehaciente de esta situación, puesto que está más que visto que ha sido a través de las peores crisis económicas por las que ha atravesado la Nación, que surgieron problemas de orden social y político de enorme relevancia como es el caso de las comunidades indígenas de Chiapas y de los levantamientos en el estado de Guerrero, cuya trascendencia puso en serios problemas el equilibrio político nacional.

CAPITULO II

"LOS IMPUESTOS"

## 2.1. CONCEPTO Y CARACTERISTICAS.

### CONCEPTO.

Es necesario, para dar un concepto de los impuestos y sus características, que primero se establezca qué es el Derecho Fiscal (como rama del Derecho Financiero Público), y en específico en qué consiste el Derecho Tributario.

"El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que sintetizan y regulan los ingresos fiscales del Estado".<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Principios de Derecho Tributario, Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Edit. Limusa, Pág. 24.

En ese sentido, el Estado requiere para el cumplimiento de sus funciones de un conjunto de medios financieros, y que serán todas aquellas percepciones o ingresos de los que, conforme a la ley, el Estado puede allegarse para tal fin.

Es así, que en cuanto a los ingresos del Estado se refiere, la Ley de Ingresos de la Federación señala entre otros, cuáles serán los conceptos por los que éste podrá percibir ingresos y que a grosso modo serán:

- **IMPUESTOS.**
- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.**
- **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.**
- **DERECHOS.**
- **CONTRIBUCIONES PENDIENTES DE LIQUIDACION DE EJERCICIOS ANTERIORES.**
- **APROVECHAMIENTOS.**
- **INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS**
- **OTROS INGRESOS (organismos descentralizados, empresas de participación estatal).**

De acuerdo a lo anterior y de conformidad con el criterio de la mayoría de los autores, podemos subdividirlos en dos grandes ramas:

- I.- INGRESOS TRIBUTARIOS
  - IMPUESTOS.
  - APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.
  - CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
  - DERECHOS.
  - ACCESORIOS DE CONTRIBUCIONES

- PATRIMONIALES
  - PRODUCTOS.
  - APROVECHAMIENTOS.
  - ACCESORIOS.

II.- INGRESOS NO TRIBUTARIOS

- CREDITICIOS
  - EMPRESTITOS.

En ese tenor, el doctor Luis Humberto Delgadillo señala que serán ingresos tributarios, aquellos "ingresos provenientes del poder impositivo del Estado...". A su vez, "los ingresos no tributarios derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar el presupuesto."<sup>16</sup>

Es de esta manera que en resumen, los ingresos del Estado se dividen en aquellos que obtiene de sus bienes y actividades (no tributarios) y los que provienen del ejercicio de su soberanía (tributarios).

Por otra parte, de acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza, por Derecho Tributario debemos entender al "... conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las

---

<sup>16</sup> Principios de Derecho ..., ob. Cit. Págs. 37 y 38.

relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."<sup>17</sup>

Al respecto, muchos autores coinciden en señalar, que no es conveniente utilizar la denominación "Derecho Tributario", puesto que la misma se vincula con la idea de que los tributos fueron originalmente cargas impuestas por el caudillo a sus súbditos; idea, que pugna con nuestro actual régimen constitucional.

Tal opinión no es del todo exacta, ya que si bien por una parte el Pacto Federal propugna por el equilibrio en el establecimiento de los tributos y está del todo en contra de la arbitrariedad en su fijación e

---

<sup>17</sup> Derecho financiero ..., De la Garza ... ob. Cit., Pág. 23.

imposición; por otra, el Estado y en específico el poder Ejecutivo, en su afán de sostener el enorme aparato gubernamental (como adujimos en el capítulo anterior), impone a los contribuyentes excesivas cargas fiscales, aplicando para tal fin algunas medidas "impositivas y arbitrarias", que en nuestro parecer no se alejan demasiado de los procedimientos utilizados por los caudillos; dejando a un lado, desde luego, su principal objetivo que lo es el beneficio colectivo.

Una vez hecha la anterior aclaración, daremos algunas definiciones legales y conceptos doctrinarios de los impuestos.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (en vigor) que señala en su fracción I: .

**"Art. 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:**

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

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

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

**públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.**

**Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.**

**..."**

A ese respecto, es importante poner de manifiesto que los impuestos, no sólo son diferentes a las aportaciones de seguridad y a los derechos, sino también a los demás ingresos del Estado, ya que los impuestos los obtiene basado en su poder de imperio y no como resultado del acuerdo de voluntades entre éste y los particulares.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación define a los impuestos de la siguiente manera:

**"La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por**

**objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria." <sup>18</sup>**

Ahora bien, en cuanto a las definiciones doctrinarias de los impuestos el tratadista Emilio Margain Monautou señala "El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie." <sup>19</sup>

Definición esta última que, a nuestro juicio confunde la definición de los ingresos tributarios (género) con de los impuestos (especie).

Así también, el tratadista Ernesto Flores Zavala señala que "El impuesto es, en esencia, una aportación

---

<sup>18</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, jurisprudencia número 834.

<sup>19</sup> Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Margain Montou Emilio, Pág. 253.

que deben dar los miembros del Estado por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado." <sup>20</sup>

Más acorde con la realidad de nuestro país, el Diccionario Jurídico proporciona la siguiente definición: "Impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma arbitraria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria." <sup>21</sup>

De estas definiciones se puede concluir que,

---

<sup>20</sup> Elementos de Finanzas Públicas, flores Zavala Enrique, edit. Porrúa, Pág. 47.

<sup>21</sup> Diccionario Jurídico ..., ob. Cit. Pág. 1638.

impuestos, son las prestaciones en dinero o en especie (en nuestro país estas últimas casi han desaparecido y quedan pocos ejemplos de ellas como son los que se dan en la minería), obligatorias y que el Estado impone a los particulares, sujetos a su potestad soberana, con el fin de allegarse recursos para la consecución de sus fines.

Además, algunos autores consideran que los impuestos no conllevan una contraprestación. Opinión que compartimos, aunque no en forma tan categórica, puesto que de acuerdo a la teoría, la mayoría de las veces la contraprestación se da aunque no en forma directa e inmediata.

Sin embargo, en la práctica (como hemos referido con antelación), dichos recursos se aplican en cuestiones, que en forma alguna buscan o redundan en el beneficio de la colectividad o del interés público; ya que, el Estado a través de los tributos, no sólo

sufraga el costo o activación de servicios públicos y lo destina a la realización de actividades de interés social; sino que, (a riesgo de parecer reiterativos) lo emplea además, en el sostenimiento del gasto público (aparato gubernamental) y en el pago de las deudas interna y externa, producto de las deficientes (por no decir pésimas) administraciones que han caracterizado nuestra política económica en los últimos treinta años.

En ese sentido y por interés público, debemos entender al conjunto de pretensiones que son compartidas por la sociedad en general, de las cuales el Estado garantiza su satisfacción mediante la actividad de sus órganos; y no por el contrario, la satisfacción de las necesidades de los órganos del Estado, por encima de la colectividad (como se da comúnmente en nuestro país).

Contrario a lo expuesto, Arriolja Vizcaino sostiene "resultaría del todo ilógico e infundado que el Estado

exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones, sin entregarles nada a cambio." <sup>22</sup>

A ese respecto, resulta más moderada la postura que Ernesto Flores Zavala adopta al mencionar "Es cierto que gran parte de los impuestos se invertirá en servicios públicos, pero no habrá una relación directa, perceptible e inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado."<sup>23</sup>

Ahora bien, con respecto a los impuestos, existen diversas teorías entre las que destacan:

**1.- TEORIA DE LA EQUIDAD.-** Considera a los impuestos como el precio correspondiente al pago de los servicios que presta el Estado en favor de los particulares.

---

<sup>22</sup> Derecho Fiscal, Arrijoa ob. Cit. Pág. 12 y 13.

<sup>23</sup> Elementos de Finanzas ..., Flores Zavala ..., ob. Cit. Pág. 37.

2.- **TEORIA DEL SEGURO.**- El impuesto es como una prima de seguro, que los particulares pagan por su protección personal, así como por la seguridad que en sus bienes y personas les proporciona el Estado.

3.- **TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.**- Esta teoría expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta productiva y generadora de riqueza de un país.

4.- **TEORIA DEL SACRIFICIO.**- Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo.

En cuanto a las teorías que se acaban de enumerar, compartimos el criterio que en ese sentido sostiene Ernesto Flores Zavala al señalar que "Nosotros

consideramos que la tesis de Mill que estima al impuesto como un sacrificio, es certera desde el punto de vista del sujeto pasivo del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio, porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, mensurable, por la disminución de sus rentas o patrimonio que sufre al pagar el impuesto...".<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Elementos de ..., Flores ... ob. Cit. Pág. 52.

## CARACTERISTICAS.

En ese orden de ideas, procederemos a estudiar las características de los impuestos, que son:

### a).- Los impuestos son de carácter público.

Ello por tratarse de ingresos que el Estado percibe en virtud de su poder soberano, es decir de su potestad de imperio.

### b).- Es una obligación ex-lege.

Nace, se crea y emana directamente de una ley y en acatamiento al principio de legalidad; esto en cuanto a que tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé.

Es decir, los gobernados o sujetos pasivos deben

hacer su aportación económica al Estado, siempre y cuando se encuentren en la hipótesis de hecho o presupuesto previsto en la ley, en virtud de estar obligados a ello y sin obtener una utilidad o beneficio inmediato.

**c).- Es una prestación pecuniaria (rara vez en especie).**

La obligación se cumple en dinero, toda vez que el Estado lo puede aplicar con mayor facilidad al gasto público.

En la actualidad, como quedó asentado en líneas precedentes, es menos frecuente que los impuestos se den en especie y excepcionalmente algunos impuestos, como los aplicados en materia de minería o agropecuaria se aplican de esta forma.

**d).- Es de carácter personal.**

La relación tributaria se da entre dos sujetos; por una parte el estado (sujeto acreedor o activo), y por otra una persona física o moral (sujeto deudor o pasivo).

Así también, es sólo el sujeto pasivo, ya sea una persona moral o física y que esté obligado, quien dará cumplimiento.

**e).- Está destinado a cubrir los gastos públicos.**

Es decir, los impuestos se aplican en sufragar los egresos del Estado y de sus entes a fin de satisfacer sus necesidades y las de sus gobernados.

En la inteligencia de que en los gastos públicos no estarán todos los que realice el Estado, sino los

destinados a satisfacer las funciones o servicios públicos.

Si no se cumple con este requisito, se actuará en contravención al estatuto constitucional que señala que el impuesto no sólo debe ser proporcional y equitativo; sino, además, estará destinado al gasto público y por ende el Estado no podrá establecer las contribuciones en forma omnímoda o arbitraria.

Por regla general la finalidad de los impuestos debe ser para cubrir los gastos públicos o generales del Estado, aunque por excepción pueden tener un fin especial o concreto. Así pues, queda prohibida la aplicación del rendimiento de un impuesto a un fin especial.

**f).- Deben ser acordes a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.**

Es decir, su aplicación debe ser general y ajustada a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Esto es, el impuesto deberá comprender y aplicarse a todas las personas, por tanto debe ser abstracto e impersonal, así como uniforme en cuanto a que los sujetos pasivos, que están colocados en la misma situación, se les impongan obligaciones iguales.

**g) Es de carácter obligatorio.**

Ello significa que los impuestos no son una decisión opcional que puedan tomar o elegir los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto por la ley o en la situación de hecho que los obliga a "contribuir", sino que se trata de una mandato inexorable. Por tanto, no queda a voluntad del particular el cooperar o no a los gastos del Estado.

Aunque debemos aclarar que los impuestos no pueden ser fijados en forma arbitraria y autócrata por el Estado, puesto que de lo contrario se vulnerarían los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad, que estudiaremos con posterioridad.

Por su parte, el tratadista Ernesto Flores Zavala señala además, que "el impuesto es, en esencia, una aportación que deben dar los miembros del Estado, por su imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado; ..." <sup>25</sup>

De las anteriores características se puede arribar a la conclusión de que, los impuestos (como todo ingreso público) serán destinados a cubrir los gastos

---

<sup>25</sup> Elementos de ..., Flores .. ob. Cit. Pág. 47.

que exija la actividad Estatal: actividad que en gran parte debe corresponder a la satisfacción de las necesidades de sus gobernados; y, en menor medida se aplicará a los gastos generales del Estado y excepcionalmente para fines especiales.

Para concluir, se puede afirmar que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, al grado de que puede decirse que la mayoría de las relaciones entre el Estado y sus gobernados, se dan a nivel Fisco-contribuyente.

## **2.2. CREACION Y CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.**

### **CREACION.**

El poder tributario del Estado está fundado, substancialmente, en el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y las bases de los tributos, las prevé el artículo 31, que a la letra dice:

**" Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:**

**I....**

**II...**

**III...**

**IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."**

En estricto sentido, la obligación fiscal nace cuando surgen a la vida jurídica, las hipótesis de hecho previstas en la ley fiscal.

Así mismo, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación indica:

**" ARTICULO 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**

**Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.**

**....."**

Al respecto, el doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala "Partiendo de la concepción de la Teoría General del Derecho, encontramos que el establecimiento de disposiciones emanadas del órgano del Estado encargado de la función legislativa para

regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una norma jurídica y cuando estas disposiciones regulan las relaciones que surgen entre las partes respecto a la obtención de recursos del Estado y la correlativa obligación de enterarlos, estamos ante una norma tributaria" <sup>26</sup>

En esas condiciones, tenemos que de conformidad con el artículo 73, fracción VII Constitucional, es sólo a través de la ley que el Estado puede crear impuestos y desde luego aplicarlos.

Por otra parte, de conformidad con la fracción IV del artículo 74 Constitucional, cada año el Congreso de la Unión entrará en sesión y determinará cuáles serán las cargas tributarias con las que se cubrirá el presupuesto (ello, por supuesto, lo realizará mediante la Ley de Ingresos de la Federación).

---

<sup>26</sup> Principios ..., Delgadillo .. ob. Cit. Pág. 83.

Sin embargo, en la práctica jurídica, la mayoría de las contribuciones surgen de una iniciativa de ley por parte del Ejecutivo Federal, quien la envía al Congreso de la Unión para que se produzca el proceso legislativo correspondiente.

En relación a la forma en que nacen los tributos, Arrijo Vizcaino aduce: "Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto." <sup>27</sup>

Y agrega "Con base en lo expuesto podemos afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene

---

<sup>27</sup> Derecho Fiscal, Arrijo ob cit. Pág. 113.

lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable." <sup>28</sup>

Por su parte, el artículo 73 del Máximo Cuerpo de Leyes, en su fracción XXIX, prevé que entre otras facultades el Congreso de la Unión podrá establecer contribuciones, bajo el siguiente tenor:

**"Art. 73. El Congreso tiene facultad:**

**I...**

**XXIX-A. Para establecer contribuciones:**

- 1o. Sobre el comercio exterior;**
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;**
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.**
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y**

---

<sup>28</sup> Derecho Fiscal, Arrijoa ob. Cit. Pág. 114.

**5o. 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.

**Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre la energía eléctrica;..."**

En ese sentido, el impuesto como una especie de los tributos (y como toda norma), en su nacimiento debe seguir una serie ordenada de actos (comúnmente conocido como proceso legislativo), que deben realizar los órganos del gobierno facultados para ello y que de acuerdo con la doctrina tienen las siguientes fases:

a) Iniciativa.

De acuerdo con el artículo 71 Constitucional, únicamente tiene facultad de iniciativa de ley:

- El Presidente de la República;
- El Congreso de la Unión;
- Las legislaturas de los Estados.

Es así como estos órganos del Estado, remitirán sus proyectos en materia impositiva al Congreso, ya sea Estatal o Federal.

b) Discusión y aprobación o en su caso rechazo.

Todo proyecto de ley se discutirá sucesivamente en cada una de las cámaras, que en el caso de que la norma a discutir emane de alguna de ellas, ésta se denominará de origen y la otra será la revisara.

A este respecto, debemos señalar que por disposición expresa de la ley y de conformidad con el artículo 72 del Pacto Federal, en lo tocante a la formación de leyes fiscales, y en específico en materia impositiva, será la Cámara de Diputados de donde emane la iniciativa de ley.

En este tenor, como se indicó en el punto anterior, será la Cámara de Diputados de donde surja el proyecto de ley y una vez que dicho proyecto es presentado ante la Cámara de Diputados y es aprobada por ésta (como cámara de origen), pasará para su discusión a la Cámara de Senadores, quienes lo revisarán y en su caso aprobarán.

Una vez aprobada la ley fiscal por ambas cámaras, ésta será turnada al Ejecutivo Federal para su promulgación y publicación; sin embargo, éste cuenta con el plazo de diez días para en su caso rechazar

(derecho de veto) o aceptar dicha ley (sanción).

**c) Promulgación y publicación.**

Aprobada y sancionada una ley, el Ejecutivo tiene la obligación de ordenar su publicación en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de aquellos que quedan sujetos a su cumplimiento.

A este respecto la mayoría de los autores coinciden en indicar que la diferencia existente entre la promulgación y la publicación es muy sutil y para explicar esta diferencia citaremos el criterio que en ese sentido guarda el maestro Arrijo Vizcaino quien señala: "Normalmente, la promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada.... Por su parte la publicación viene a ser el hecho material de insertar en el Diario oficial de la Federación (Organo de Difusión del Gobierno Federal) los textos, tanto de

la ley en sí como del decreto de promulgación..."<sup>29</sup>

**d) Iniciación de la vigencia.**

En materia impositiva, por lo regular será a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, que una ley empezará a surtir sus efectos.

Finalmente, sobre el nacimiento del crédito fiscal, Flores Zavala comenta "No es, pues necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito."<sup>30</sup>

De lo anteriormente expuesto, se llega a la conclusión de que la fuente primigenia del Derecho

---

<sup>29</sup> Derecho Fiscal, Arrijoa ob. Cit. Pág. 40 y 41.

<sup>30</sup> Elementos de ..., Flores ob cit. Pág. 35.

Tributario, y en especial de los impuestos, es la Carta Magna, puesto que es en ella donde se encuentran establecidos los principios, sobre los de deberá ajustarse el contenido de las leyes en materia fiscal.

De igual forma, se arriba a la deducción de que en materia fiscal y después de la Constitución, las leyes en esta materia, como es el caso del nacimiento de los impuestos, sólo serán creadas a través del proceso legislativo y, desde luego, no serán producto de una resolución que emane de cualquier otro de los poderes y en específico del Ejecutivo

Lo anterior, de alguna forma permite que se restrinja y limite la intervención del Estado, representada por el Poder Ejecutivo, en materia fiscal y sobre todo al ser la Cámara de Diputados de donde surgen los proyectos de creación de nuevas leyes fiscales, de alguna manera y por ser éstos los representantes directos del pueblo, se protegen los

intereses de los gobernados, evitando así que en la creación de los impuestos influyan los problemas políticos cotidianos o bien se atiendan a intereses de una minoría.

## CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

De acuerdo con el punto de vista doctrinario los impuestos se clasifican de la siguiente manera:

### a) IMPUESTOS DIRECTOS.

Serán directos aquellos impuestos cuya carga incida en el sujeto pasivo de la relación tributaria, sin que existan intermediarios entre él y el sujeto activo, como ejemplo de ello tenemos al impuesto sobre la renta, el cual no puede trasladarse a un tercero. Esta clase de impuestos se dividen a su vez en:

**PERSONALES.-** Aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones del sujeto pasivo de la relación tributaria; es decir, su capacidad contributiva; y,

**REALES.-** Recaen sobre el patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria, sin tomar en

cuenta sus circunstancias personales y se les llama de esta forma porque generalmente el sujeto pasivo es titular de un derecho real (Impuesto sobre la Renta de las personas físicas).

En los impuestos reales, el sujeto deudor puede trasladar a otros el crédito fiscal, de tal suerte que no sufre el impacto económico en forma definitiva (Impuesto al Valor Agregado).

**b) IMPUESTOS INDIRECTOS.**

Serán impuestos indirectos:

**IMPUESTOS SOBRE LOS ACTOS.-** Que son los que recaen sobre los actos que devienen de las operaciones comerciales.

**IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO.-** Son los impuestos que inciden sobre las operaciones en las que

el sujeto pasivo de la relación tributaria obtiene un bien o insumo.

La clasificación moderna divide a los impuestos indirectos en:

- Impuesto sobre bienes y servicios, que serán los que estén destinados a gravar mercancías que se venden al público o bien los servicios que se les preste.

- Impuestos sobre los ingresos y la riqueza, los cuales se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por los causantes.

Cabe señalar que tal clasificación nos parece una reiteración de la tradicional, la que es (en nuestra opinión) más precisa y concreta.

Así mismo, la doctrina moderna estima que en realidad los impuestos directos son aquellos que gravan

los rendimientos o utilidades; en tanto que los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.

### **2.3. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.**

Una vez que se estudió el concepto de los impuestos, su nacimiento y clasificación, corresponde ahora analizar sus elementos.

Es conveniente indicar que así como existen diversas teorías y definiciones doctrinales sobre los impuestos, también encontraremos que no todas las corrientes y tratadistas contemplan idénticos elementos de los tributos; motivo por el que, para efectos de este trabajo, únicamente veremos los que a nuestro juicio son los más comunes.

El primer elemento de los impuestos es el sujeto, el cual puede ser de dos clases:

**a) SUJETO ACTIVO.**

**b) SUJETO PASIVO.**

Ernesto Flores Zavala, señala: "dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las entidades locales (estados, territorios, Distrito Federal), y los municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos." <sup>31</sup>

Desde luego, el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado, quien tiene pleno poder impositivo, el que deriva de su poder soberano y por supuesto de la propia ley; en consecuencia, es únicamente el Estado y los entes subrogados a él (entidades federativas y municipios) los que pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El poder tributario del que goza el sujeto activo deriva (como se asentó en el párrafo que precede) de

---

<sup>31</sup> Elementos ..., Flores ob. Cit. Pág. 24.

la propia ley y es ella misma la que lo limita en su ejercicio (potestad que, como se indicó, encuentra su base y sustento legal en la fracción VII, del artículo 73 del Pacto Federal); el cual puede ser privativo de un solo ente o concurrente.

Además, no todos los sujetos activos de la relación tributaria tienen igual capacidad de exigencia y la misma amplitud; ejemplo de ello, es que en nuestro país la Federación y las entidades federativas (salvo algunas limitaciones que la propia constitución les marca), pueden establecer y crear los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos; es decir tienen soberanía tributaria plena.

Por el contrario, los municipios no pueden fijar por sí mismos sus tributos, sino que dependen para ello del gobierno de sus respectivos estados, concediéndosele únicamente el derecho o la obligación

(según el punto de vista con que se vea), de recaudarlos, debiendo además rendir cuentas de tal recaudación; de lo que se concluye que su soberanía tributaria es subordinada.

Ahora bien, en ese sentido el sujeto activo estará obligado no sólo a determinar la existencia del crédito fiscal; sino también deberá cobrarlo, puesto que si deja de hacerlo colocará al sujeto pasivo en una situación privilegiada, con lo que obtendría un beneficio que del todo sería violatorio del principio constitucional de igualdad.

Respecto al sujeto activo, el Doctor Luis Humberto Delgadillo señala "En nuestra materia nos encontramos con sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos entes son los denominados ""Organismos Fiscales Autónomos"" ya que no obstante sus características particulares,

conforme a la ley tienen la facultad de determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismo, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda." <sup>32</sup>

En cuanto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, éstos pueden ser tanto las personas físicas como las morales y debemos entender como sujeto pasivo, al que con arreglo a la ley esté obligado al pago del gravamen determinado por el sujeto activo; esto es, la persona física, moral, pública o privada, ya sea nacional o extranjera estará obligada a pagar cuando el fisco esté en la posibilidad legal de exigírselo (y se encuentre en el presupuesto de hecho previsto por la norma fiscal) y cuya situación coincida con la que la ley señala para el hecho generador.

Ernesto Flores Zavala por su parte, establece

---

<sup>32</sup> Principios ..., Delgadillo ob cit. Pág. 118.

"Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero, es aquél cuya situación coincide con la que la ley señala, y el segundo, es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sujetos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos" <sup>33</sup>

La mayoría de los autores coinciden en asentar como características de los sujetos pasivos a las siguientes:

a) La capacidad.- Que en materia tributaria será mucho más amplia que en materia civil y sólo se verá limitada cuando así lo disponga expresamente la ley. Consistiendo esta capacidad en la aptitud que tienen los entes subrogados para ejercer derechos y contraer

---

<sup>33</sup> Elementos, Flores ob. Cit. Pág. 55.

obligaciones; y,

b) El domicilio.- En materia fiscal y para efectos del sujeto pasivo el domicilio será generalmente de dos clases.

Por una parte, se tendrá como tal a aquél en que se encuentre asentado su negocio o el que con regularidad utilice para llevar a cabo sus actividades.

Por otro lado, será domicilio fiscal de las personas morales aquel en que se ubique la administración principal de su negociación (para los que residan en el país) y para los que lo hagan en el extranjero será el local donde se establezca y en caso de ser varios será donde esté su administración principal.

En esas condiciones, el domicilio de los sujetos pasivos tiene relevancia para el derecho tributario,

puesto que es el medio del que se vale el fisco para controlar al contribuyente y lograr que éste cumpla con su obligación.

### EL OBJETO.

Otro elemento de los impuestos es el objeto, que en materia fiscal será la situación que con arreglo a la ley, dé lugar o genere el crédito fiscal.

Así las cosas, se puede considerar como objeto de los impuestos a una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento e inclusive una persona (impuesto de capacitación).

Al respecto cabe indicar que la cosa que da nombre al objeto no siempre es la que determina el deber impositivo, sino que en algunas ocasiones el objeto del tributo podrá consistir en las circunstancias con motivo de las cuales se asigna el mismo.

Así también será objeto del impuesto, la hipótesis o las circunstancias de hecho de cuya realización surja o se dé origen a la relación fiscal, la que como cualquier otra obligación estará a cargo del sujeto pasivo.

A ese respecto Sergio Francisco de la Garza sostiene "Por último, objeto de la obligación tributaria, como en cualquier otro vínculo obligacional, es la prestación que debe pagar el sujeto pasivo y que generalmente es una cantidad de dinero, aún cuando puede recaer también sobre especies." <sup>34</sup>

El objeto como causa del impuesto tendrá su origen en la ley y como finalidad el financiamiento del gasto público, que será su causa o fin; es decir, el impuesto existe en la norma, sin que ello implique forzosamente

---

<sup>34</sup> Derecho ..., De la Garza ... ob cit. Pág. 387.

que deba nacer la relación tributaria.

### LA BASE.

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza "la base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad-valorem." <sup>35</sup>

La base cuenta, a su vez, con los siguientes elementos:

1.- La tarifa o tasa.- "Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría" <sup>36</sup>

De esta manera, por tasa o tarifa, podemos

---

<sup>35</sup> Derecho ..., De la Garza ob. Cit. Pág. 404.

<sup>36</sup> Elementos ..., Flores ob. Cit. Pág. 105.

entender al establecimiento de la cuota destinada a cubrir el importe del tributo, por tanto, será el listado o catálogo en el que estará contemplada la alícuota o tanto por ciento destinado a pagar el impuesto; y,

2.- Las deducciones.- "Al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido del ingreso obtenido por el contribuyente" <sup>37</sup>

Por ello, cuando hablamos de una deducción, estamos refiriéndonos a todas aquellas situaciones o partidas que el sujeto pasivo puede descontar o deducir de sus percepciones y que en conjunto con la tarifa correspondiente, permitirá determinar la base del impuesto a gravar.

---

<sup>37</sup> Diccionario jurídico, ob cit. Pág. 849.

Por últimos diremos que, tanto las deducciones como la tarifa o tasa, estarán perfectamente preestablecidas en la ley fiscal aplicable y deberán cubrir todos los requisitos en ella previstos, para que puedan ser aplicados.

#### **2.4. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.**

Quando se establece la relación fiscal entre el Estado y sus gobernados, es necesario someterlo a un régimen jurídico específico, en el que se determinen los vínculos que han de unir a los sujetos de la relación fiscal tributaria, que esté encuadrado en un marco de certeza, el cual permita delimitar hasta dónde ha de llegar la potestad con que cuenta el Estado para recaudar impuestos y hasta dónde llegan los límites de los deberes de los contribuyentes; y desde luego, evitar que el acto impositivo conlleve o tenga aparejada una injusticia o desigualdad.

Para este fin el Derecho y en específico nuestra legislación positiva, a través de la Carta Magna, ha creado una serie de máximas y principios o garantías, a los que deberá subordinarse toda relación jurídico-fiscal.

Pero antes de estudiar los principios consagrados en nuestra Constitución Política y toda vez que de acuerdo a la doctrina las ideas que Adam Smith plasmó en ese sentido, influyeron en el surgimiento de estos principios, haremos un pequeño bosquejo de las máximas que de acuerdo con este autor deberán regir la relación fiscal.

Dentro de este contexto, Adam Smith en su obra Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, a grosso modo señala como principios elementales de los impuestos a los siguientes:

a).- Principio de igualdad.- Los ciudadanos de cualquier Estado deberán contribuir al sostenimiento del Gobierno, en la medida de lo posible y siempre y cuando tal contribución esté en proporción de sus ingresos.

En nuestro derecho positivo, este principio se traducirá en el de proporcionalidad, que en general exigirá que la carga impositiva se ajuste a la capacidad contributiva o de pago de los sujetos obligados, mismo que se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV del pacto Federal y en función del cual se grava a quien más tiene o gana, pero que en modo alguno contravendrá el principio de generalidad del que más tarde hablaremos.

b).- Principio de certidumbre.- el impuesto que el individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago y la cantidad adeudada, deben ser claros y precisos; lo mismo para el contribuyente, que para cualquier persona.

Por ende, la hipótesis normativa o de hecho, deberá ser cierta, clara y precisa en cuanto a los elementos y características elementales del gravamen.

La falta de certidumbre o certeza en los tributos, como acertadamente señala Adam Smith, sólo provocarán el incumplimiento por parte del sujeto obligado y darán lugar a prácticas corruptas que devengarán en detrimento de la Hacienda Pública y del propio Estado.

Como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, las condiciones económicas que actualmente prevalecen en nuestro país son el resultado de una pésima política económica; amén de que al crear los impuestos y en su aplicación el Estado ha dejado de lado los principios que deben regir a los mismos, cuya exacta aplicación resulta de vital importancia para el desarrollo de toda nación, pues como señala el maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez "La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado." <sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Principios ..., Delgadillo ob cit. Pág. 68.

c).- Principio de comodidad.- Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y la forma que sean más cómodos para el contribuyente.

En la relación tributaria el Estado o sujeto activo debe buscar la manera y los períodos más convenientes para que el sujeto pasivo cubra el gravamen, pues con ello se evitará principalmente la evasión fiscal y el detrimento consiguiente.

d).- Principio de economía.- Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del patrimonio del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro Público, acortando el período de exacción lo más posible.

Este principio consistirá en lograr el menor costo posible en la obtención y aplicación de los impuestos y aunque si bien es cierto que con ello será el Estado

quien resulte directamente beneficiado, no menos verdad es que, a la larga, tal situación repercutirá de una forma o de otra en las finanzas de los particulares, que son quienes a final de cuentas contribuyen al sostenimiento del aparato gubernamental.

Una vez analizados los principios propuestos por Adam Smith, no podemos dejar de lado los que señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la fracción IV del multicitado artículo 31.

Así tenemos que la Carta Magna establece en materia tributaria, tres principios básicos:

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**- Este señala que los órganos del Estado deben fundar y motivar sus actos en normas de derecho positivo vigente; es decir, en estricto apego a lo que señala la Norma Máxima y de conformidad con las leyes que de ella derivan, para así evitar que las autoridades, caigan en excesos en la

aplicación y uso de su poder impositivo y por consiguiente actúen con arbitrariedad.

- **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**- El cual se apoya en la noción de la justicia impositiva (principio de igualdad de Adam Smith<sup>39</sup>), lo que redundaría en que en toda contribución debe darse un equilibrio tal, que permita gravar a quien más tiene, sin lesionar con ello, desde luego, sus derechos.

- **PRINCIPIO DE EQUIDAD.**- Este principio va de la mano con el de proporcionalidad, pues ambos implican justicia en la carga impositiva; en específico, consagra que las contribuciones deben aplicarse en forma genérica a todos aquellos sujetos que se encuentren en la hipótesis normativa prevista en las leyes fiscales.

---

<sup>39</sup> Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riquezas de las Naciones, Smith Adam, Edit. Porrúa.

En definitiva, todos y cada uno de los principios que se han mencionado a lo largo de este punto, guardan una estrecha relación los unos con los otros y buscan un mismo objetivo, que es el de la justicia en la imposición de las cargas fiscales y la fiel observancia del derecho, sin cuya aplicación se violentaría la primordial exigencia de todo estado de derecho.

En esa tesitura, un impuesto que no respete todos y cada uno de estos principios, en forma alguna puede ser considerado como justo, ni mucho menos puede vincularse con la conciencia de quien está obligado a cubrirlo.

En nuestro país, (y como resultado de una pésima política económica) el Estado ha dejado de lado estos principios, cuya aplicación resulta de vital importancia para el desarrollo de toda nación; de ahí, que la aplicación indiscriminada y arbitraria de los impuestos hayan provocado las graves consecuencias

económicas, políticas y sociales que prevalecen  
actualmente en México.

## EFFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS.

Los efectos que surgen por virtud o/a consecuencia de la aplicación de los impuestos pueden ser muy variados; sin embargo, nos limitaremos a estudiar aquellos que con mayor frecuencia se dan y analiza la doctrina.

### - **PERCUSION.**

El primer efecto que veremos será el de la percusión, que Arrijoa Vizcaino define bajo el siguiente parámetro "Salvo casos excepcionales, propiciados por productos realmente dirigidos al consumidor como el Impuesto al Valor Agregado, la Ley no prejuzga sobre las posibilidades de traslación, concretándose a especificar los sujetos pasivos, obligado directo y obligado solidario, así como los plazos y forma de entero. En tales condiciones, la percusión del impuesto se presenta cuando el causante

gravado por el legislador ocurre a pagarlas" <sup>40</sup>

De lo que se concluye que el fenómeno de la percusión provoca que el tributo incida directamente sobre el contribuyente obligado por la Ley, sin que éste pueda transferirlo a otros como sucede en aquellos casos en los que el causante será el consumidor final y a consecuencia de los actos producidos por otros individuos, como ejemplo de ello tendríamos al Impuesto sobre el producto del Trabajo (IPT), el cual es personal y directo; y en modo alguno puede ser trasladado por el sujeto pasivo a otros, pues será él directamente quien reciba el impacto final del gravamen.

**- REPERCUSION.**

Ahora bien, el siguiente efecto analizado será el

---

<sup>40</sup> Derecho ..., Arrijoa ob. Cit. Pág. 442.

de la repercusión que de acuerdo con el Diccionario Jurídico es "... la Traslación o transferencia de la carga tributaria del sujeto pasivo de la relación fiscal a otro u otras personas" <sup>41</sup>

Es decir, el sujeto percutido por el impuesto consigue que éste incida en otro; aunque ello signifique que en un primer momento tenga que absorber la carga tributaria, para recuperarla más tarde mediante la traslación.

Este fenómeno se ve con mayor frecuencia en los llamados impuestos al consumo o a la producción y en muy raras ocasiones el sujeto obligado será percutido e incidido por el impuesto, pues con mayor regularidad este recupera esa carga al transferirla a otra persona, quien será en última instancia la que resienta la disminución de su patrimonio con la carga fiscal, sin

---

<sup>41</sup> Diccionario Jurídico, ob cit. Pág. 2793.

que pueda trasladarla a un tercero.

Es menester señalar que en la repercusión, no es fácil determinar con precisión sobre quien descansará en forma definitiva el tributo, aunque con mayor frecuencia será en el consumidor final.

**- DIFUSION.**

Cuando el sujeto en quien incide finalmente la carga tributaria sufre un menoscabo en su patrimonio, renta o capital, tal situación tendrá un impacto directo en la economía y devengará en perjuicio de aquellos que intervengan en el proceso económico, traduciéndose en un menoscabo en sus ingresos, con lo que se genera la llamada difusión, dando lugar a su vez a la afectación de la oferta y demanda de bienes y servicios en el mercado económico.

Al respecto el tratadista Ernesto Flores Zavala

enuncia "La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto." <sup>42</sup>

**- DESGRAVAMIENTO.**

La figura del desgravamiento deriva o tiene su origen en el sujeto activo de la relación tributaria, pues es él quien puede reducir las tasas impositivas e inclusive hacer desaparecer un gravamen; lo que se traduce en una mayor capacidad económica del sujeto pasivo y por ende redunda en un beneficio para la economía en general.

---

<sup>42</sup> Elementos ..., Flores, ob. Cit. Pág. 268.

Al respecto, el mencionado Flores Zavala aduce "... la utilización del desgravamiento, se presenta cuando por la supresión de un impuesto se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta porque así como hay la tendencia de hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen." <sup>43</sup>

- **ELUSION.**

Aunque para fines prácticos y de conformidad con nuestro derecho positivo, la elusión se equipara a la evasión fiscal, para efectos de este trabajo, estudiaremos este fenómeno desde el punto de vista doctrinal.

---

<sup>43</sup> Elementos ..., Flores ob cit. Pág. 269.

La elusión se presenta cuando el contribuyente, mediante la utilización de determinadas normas, obtiene en su favor ventajas fiscales, sin que para esto recurra a prácticas fraudulentas.

Con relación a este tema el maestro Sergio Francisco de la Garza apunta que la elusión es "... el comportamiento del contribuyente por el que se rehusa a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen, por el que el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria" <sup>44</sup>

De lo que se concluye que la elusión no es sino el hacer uso de las lagunas legales o de sus deficiencias, para con ello evitar el que nazca la obligación tributaria, pero obteniendo el mismo beneficio

---

<sup>44</sup> Derecho ..., De la Garza ob. Cit. Pág. 371.

económico.

**- EVASION.**

Uno de los efectos de los impuestos que mayor relevancia tiene (si no el que más), es la evasión fiscal; toda vez que el fin último que persigue el Estado al crear los impuestos es el de obtener recursos para desarrollar su actividad y la evasión fiscal atenta directamente contra tal finalidad, lo que se traduce en una disminución en sus ingresos y conlleva el detrimento del sistema de recaudación; lo que provoca además, un desequilibrio y desproporción entre los que sí enteran sus gravámenes y los que evaden tales pagos.

Cuando un contribuyente evade el pago del gravamen, con su proceder infringe el texto de la ley y quebranta las normas jurídicas positivas; sin embargo,

la evasión fiscal (como se verá con posterioridad) no es producto de la sola decisión del sujeto pasivo de infringir la norma y así evitar el pago del gravamen, sino también es la consecuencia de la excesiva carga tributaria a la que se ven sometidos la gran mayoría de los contribuyentes, que de alguna manera los lleva a buscar los medios que les faciliten el impedir la disminución de su capital o patrimonio.

En ese tenor, algunos autores coinciden en definir a la evasión fiscal como la sustracción ilegal al pago de los impuestos, lo que se analizará con mayor detenimiento en capítulos posteriores.

C A P I T U L O   I I I

"E L   D E L I T O ,   C O N C E P T U A L I Z A C I O N"

### **3.1. EL DELITO Y SUS ELEMENTOS.**

El Derecho constituye un sistema normativo heterónimo, bilateral, de conducta externa y coercible; ésta última característica no la comparte con los demás sistemas normativos y consiste en la posibilidad de imponer o evitar una conducta empleando la fuerza.

Lo anterior se traduce en que el derecho se manifiesta como reglas de conducta establecidas por el Estado, obligatorias para todos y cuya infracción trae como consecuencia que éste ejerza medidas sancionadoras sobre el infractor.

Este derecho, nace del interés que tiene el Estado en preservar las garantías de sus gobernados, para lo cual hace uso del deber y facultad con que cuenta para emitir normas jurídicas que tipifiquen conductas delictivas; creando, además, la sanción correspondiente

para aquellos que incurran o se encuentren en la hipótesis normativa.

En ese sentido, el poder del Estado no es meramente sancionador o punitivo; sino que también está encaminado a proteger el orden social en beneficio de la colectividad. Es así, que la obligación que tiene de velar por la vida y tranquilidad de los entes que conforman el conglomerado social, trae como consecuencia la necesidad de prohibir la realización de determinados actos; para así, evitar el que se rompa con la armonía que debe regir las relaciones entre los sujetos que lo conforman.

En este orden de ideas, el Estado señala qué conductas son delitos y las sanciones que deberán llevar aparejadas, haciendo uso, para tal fin, de su poder restrictivo y coactivo. Es decir, al "ser" de un delito se liga el "deber ser" de la sanción.

Para el Diccionario Jurídico Mexicano, el Derecho Penal "Es el conjunto de normas jurídicas del Estado que versan sobre el delito y las consecuencias que éste acarrea, ello es, la pena y las medidas de seguridad"

45

En opinión del maestro Celestino Porte Petit, el Derecho Penal " es el conjunto de normas jurídicas que prohíben determinadas conductas o hechos u ordenan ciertas conductas, bajo la amenaza de una sanción" <sup>46</sup>

De lo que podemos concluir que, el Derecho Penal está constituido por normas jurídico-penales que a su vez están compuestas por dos grandes partes:

El precepto.- Que corresponde a la parte de la norma jurídico-penal que describe la conducta delictiva, normas que pueden ser prohibitivas (prohiben

---

<sup>45</sup> Diccionario Jurídico, ob. Cit. Pág. 1021.

<sup>46</sup> Apuntamientos de la parte General del Derecho Penal, Cuello Colón, Edit. Porrúa.

una determinada conducta) o preceptivas (sólo condenan el acto como en las causas de justificación).

La sanción.- Es la pena o medida de seguridad aplicable a la conducta desplegada por el activo.

En general, el derecho tiene como finalidad la protección de los intereses jurídicos más importantes de la colectividad y que requieren de un defensa más enérgica para la conservación del orden social; bienes tutelados tales como la vida, la integridad corporal, la libertad personal, la libertad sexual, el patrimonio, la seguridad de la Nación, la seguridad pública, etcétera; protección que se logra (como se mencionó en líneas precedentes) con la aplicación de penas y medidas de seguridad a los autores de conductas previamente calificadas como delitos, por afectar intereses no sólo del particular u ofendido, sino de la sociedad en su conjunto.

## EL DELITO

El término delito proviene del verbo latín delinquere, que significa apartarse del camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Concepto que corresponderá a las necesidades cambiantes de una época y nación determinados; por tanto, será relativo y mutará con el tiempo y en el espacio, de acuerdo a los bienes jurídicos que se protejan y la sociedad en la que tendrá aplicación.

En nuestro derecho positivo, para que el ilícito se dé en el mundo fáctico, se requiere que la conducta desplegada por el activo, reproduzca expresamente la hipótesis prevista por la ley.

Por su parte, el artículo 7° del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común, y para toda la República en materia de federal vigente,

establece:

**"Artículo 7o.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.  
..."**

De acuerdo al Diccionario Jurídico el delito es la "acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley, bajo la amenaza de una pena o sanción corporal" <sup>47</sup>

El delito como unidad, se divide o está conformado por los siguientes elementos:

- a) Conducta.
- b) Tipicidad.
- c) Antijuricidad o Antijuridicidad.
- d) Imputabilidad.
- e) Culpabilidad.

---

<sup>47</sup> Diccionario Jurídico, ob Cit Pág. 868.

f) Condiciones objetivas de punibilidad.

g) Punibilidad.

Aspectos positivos del delito, cuyo sentido negativo puede ser:

a) La ausencia de conducta.

b) Atipicidad.

c) Causas de justificación.

d) Causas de Inimputabilidad.

e) Causas de inculpabilidad.

f) Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad.

g) Excusas absolutorias.

### LA CONDUCTA.

La conducta, es un comportamiento humano

voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito, como elemento del delito, tendrá mayor o menor alcance según las distintas teorías del delito. Para la teoría causalista comprenderá la voluntad, la actividad y en el caso de la omisión el deber jurídico de abstenerse.

En cambio, para la teoría finalista, la conducta se analiza desde el punto de vista de la actividad del sujeto encaminada a realizar la acción, en la que ésta será el efecto y no la causa.

Del concepto de este elemento, podemos derivar dos consecuencias:

1.- Sólo la conducta humana tiene relevancia para el derecho penal, ya que el hombre es el único ser que tiene voluntad.

2.- Las personas morales no pueden delinquir, por

carecer de voluntad propia.

La conducta como elemento objetivo del delito recibe diversas denominaciones; una de ellas es el "Acto", comprendiendo dentro de esta denominación tanto a la acción como a la omisión. También recibe el nombre de "Acción" (lato sensu), la que comprenderá a la acción (stricto sensu) y a la omisión; y algunos otros autores le denominan "hecho" cuando a consecuencia de éste se produce un resultado material y en este sentido sus elementos serán una conducta, el resultado material y el nexo causal.

### LA TIPICIDAD

El artículo 14 Constitucional, al contemplar el principio de legalidad, justifica la tipicidad al convertirla en una garantía de libertad.

El tipo es la descripción o definición de la

figura delictiva prevista en la ley; y la tipicidad, será la adecuación o encuadramiento de la conducta al supuesto normativo, o como indica Porte Petit "la tipicidad consistirá en la adecuación o conformidad a lo prescrito por el tipo". <sup>48</sup>

En la integración de los tipos penales, la ley utiliza los siguientes elementos:

1.- **Objetivos.**- Aquellos que pueden ser apreciados por medio de los sentidos; por ejemplo, el elemento cópula en la violación; el apoderamiento en el robo; el privar de la vida en el homicidio; la alteración que producen las lesiones, etcétera.

2.- **Subjetivos.**- Estos se referirán a un estado anímico o cualidad de los sujetos activo o pasivo.

---

<sup>48</sup> Apuntamiento de la Parte General del Derecho Penal, Porte Petit Celestino, Edit. Regina de los Angeles, S.A., Pág. 471.

3.- Normativos.- Son las circunstancias que requieren de una valoración cultural o jurídica, por ejemplo; la condición de que la cosa mueble en el robo sea "ajena" y la castidad en el estupro.

Para algunos doctrinarios el tipo penal será solamente la descripción de la figura delictiva; para otros, en cambio, es un indicio de la antijuridicidad; e inclusive, algunos otros opinan que es la razón de ser de la antijuridicidad, puesto que toda conducta típica es antijurídica (a menos que exista una causa de justificación).

En ese tenor, el diccionario jurídico señala "La expresión tipo es usualmente utilizada por la doctrina para aludir a la descripción de una conducta prohibida realizada por una norma jurídico-penal, en tanto que la tipicidad es entendida como la característica de una

acción de adecuarse a una disposición legislativa" <sup>49</sup>

La innovación más relevante al definir al tipo, la da la teoría del finalismo, cuyo postulado fundamentalmente reformula el concepto del tipo reubicando sistemáticamente al dolo (conocer y querer el resultado material cuya definición se encuentra prevista en la hipótesis normativa) en el ámbito del tipo y no en la culpabilidad como en las teorías normativistas.

### **ANTI JURICIDAD**

La antijuricidad es lo contrario a derecho, por tanto una conducta es antijurídica cuando siendo típica, no está amparada por una causa de justificación o una excluyente de responsabilidad.

Tradicionalmente, se ha concebido a la

---

<sup>49</sup> Diccionario Jurídico, ob. Cit. 3091.

antijuridicidad como lo contrario a derecho; ello por la necesidad lógica de que para que una acción o conducta pueda ser considerada como ilícita, se requiere que vaya en contra de lo previsto por la ley.

Para saber si una conducta o hecho son antijurídicos, es necesario hacer un juicio valorativo entre la acción realizada y la norma jurídico penal. El juicio de antijuridicidad es de carácter objetivo, pues recae únicamente sobre la conducta o hecho realizado, más nunca sobre el proceso psicológico causal del agente del delito, ya que ello corresponde a la culpabilidad.

La antijuridicidad es un concepto unitario, pero reviste dos formas:

1.- Antijuridicidad formal.- La conducta es antijurídica formalmente, por ser contraria a derecho.

2.- Antijuridicidad material.- La conducta es antijurídica materialmente por el resultado que se produce.

## LA IMPUTABILIDAD.

La imputabilidad, es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales del autor, al momento de cometer el hecho ilícito, que lo capacitan para conocer el mismo y constituye un presupuesto de la culpabilidad.

Es la capacidad condicionada por la madurez y salud mentales, de comprender el carácter antijurídico de una acción u omisión y de autodeterminarse de conformidad con esa comprensión.

La concepción de la imputabilidad como capacidad, esto es, como un estado o condición del sujeto y no como una relación psicológica con el hecho en sí, no significa que pueda hablarse de imputabilidad en otro momento que no sea al instante de cometer el injusto.

## LA CULPABILIDAD.

La culpabilidad es el nexo intelectual (conocimiento-voluntad) y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto.

También es, de acuerdo a la Teoría normativista, la reprochabilidad que se hace a quien ha cometido un ilícito por no actuar de acuerdo al sistema normativo. En este postulado, la culpabilidad no es sólo una relación psicológica entre el autor y el resultado de su acto, sino que es ésto y, además, el reproche que se hace al agente cuando realiza la conducta típica y antijurídica (ya sea dolosa o culposa) y en la que el orden normativo le puede exigir un comportamiento diverso al desplegado.

Aquí, se reconvenciona al sujeto el no haber actuado conforme a derecho, no obstante que estaba en posibilidad de hacerlo. Al individuo que actúa

dolosamente se le reprocha el haberlo realizado en forma voluntaria y consciente; en cambio, al que lo hace culposamente, se le reprocha el que no observara o tomara las precauciones necesarias para evitar la conducta delictiva.

Por su parte, la Teoría Psicológica sostiene que la culpabilidad radica en un hecho de carácter psicológico, por lo que para conocer la culpabilidad habrá que estudiar la psique del agente e indagar qué es lo que quiso obtener respecto al resultado de su acción ilícita; de ahí, que se diga que la culpabilidad es un nexo psicológico entre el sujeto y el resultado material.

Lo anterior implica la existencia de dos factores primordiales que son: el intelectual (que el agente conozca la antijuridicidad del hecho), y el emocional o volitivo (que entraña el querer la conducta y su resultado).

El artículo 8° del Código Punitivo Federal señala:

**"Artículo 8°.- Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente"**

Así mismo el diverso numeral 9° del ordenamiento invocado, prevé:

**"Artículo 9°.- Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y**

**Obra culposamente, el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales."**

De conformidad con el artículo antes transcrito, la culpabilidad (teoría normativista) puede tener dos vertientes a saber:

1.- El dolo.- Que es la intención de ejecutar un hecho delictuoso, es decir la voluntad consciente, dirigida a la producción de un resultado típico y antijurídico y puede revestir las siguientes formas:

- Directo.- Aquel en el que la voluntad del agente se encamina directamente a la producción del resultado típico, como el apoderamiento de la cosa mueble en el robo.

- Indirecto.- Surge cuando el sujeto activo quiere el resultado típico, pero sabe que causará otros resultados típicos no buscados directamente por él, pero aún así ejecuta la acción como aquél que priva de la vida a otro y a consecuencia de su acción produce daños en los bienes del pasivo o de cualquier otro.

- Eventual.- Cuando el agente quiere el resultado típico, pero sabe que probablemente surjan otros no queridos directamente.

- Indeterminado.- Cuando el activo tiene la intención de delinquir pero sin proponerse causar o cometer ningún delito en específico.

2.- La culpa.- Que consiste en realizar voluntariamente una conducta sin tener la intención de producir un resultado típico, pero surge éste a pesar de ser previsible y evitable, por no observar un deber de cuidado que las circunstancias imponen.

En el delito culposo el resultado típico nace, porque el activo no observa el deber de cuidado que la vida en sociedad le impone y actúa en forma imprudente e irreflexiva, sin cuidado o negligentemente, no obstante que el resultado es previsible y evitable.

En esas condiciones, la culpa puede ser:

- Consciente.- El activo prevé la posibilidad el resultado típico, pero no lo quiere y abriga la

esperanza de que no se produzca. La diferencia entre esta clase de culpa y el dolo eventual, estriba en que en la primera se prevé el resultado pero no se quiere y en el segundo, para el activo es indiferente si se produce o no.

- Inconsciente.- El agente no prevé el resultado típico, no obstante que éste sea previsible.

### **LA PUNIBILIDAD**

Las condiciones objetivas de punibilidad, son las circunstancias o condiciones excepcionalmente exigidas por la ley para la imposición de la pena.

La punibilidad, es el merecimiento de una pena, la cual forma parte de la norma jurídico-penal (precepto-sanción). En cambio, la pena (la que analizaremos con mayor amplitud en el tercer punto de este capítulo) es

el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente por la comisión de un delito.

La punibilidad no es un elemento primordial del antijurídico; toda vez que, únicamente es la consecuencia más o menos ordinaria de la comisión de tales conductas, pero que puede llegar a no existir como sucede en el caso de las excusas absolutorias.

Las condiciones objetivas de punibilidad, no son elemento significativo del delito, puesto que éstas son exigidas por la ley, sólo en ocasiones para aplicar una pena.

Es así, que para que un elemento se dé, es condición sine qua non que surjan a un mismo tiempo todos y cada uno de sus elementos; es decir, éstos no guardan temporalidad entre sí.

Esto es, no aparece primero la conducta, luego la

tipicidad, después la antijuridicidad, etcétera; sino que, aparecen todos a un mismo tiempo, aunque para su estudio, es conveniente mantener una prelación lógica entre tales elementos, debiendo analizar primero si existe o no la conducta y constatada ésta se entrará al estudio de la tipicidad; una vez acreditada la misma se estará en posibilidad de estudiar el siguiente nivel, es decir la antijuridicidad, para finalmente determinar si el sujeto es o no imputable y así verificar si obró con dolo o culpa.

De los elementos mencionados con anterioridad, los más importantes son: la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad (la imputabilidad sólo es el presupuesto de la culpabilidad pero no es parte esencial del delito).

Por otra parte, en cuanto a los aspectos negativos del delito tenemos que:

Las causas excluyentes de responsabilidad serán aquellas circunstancias que tienen el poder de "excluir" la antijuridicidad de la conducta típica, dando con ello lugar a que aún cuando el autor cometa el ilícito, tal conducta no le acarrea una pena, lo que no lo exime de que en su caso le sean aplicadas determinadas medidas de seguridad.

Asimismo, las excusas absolutorias son aquellas circunstancias que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta, por alguna razón de política criminal elimina la pena.

Jiménez de Azuara divide a estas excluyentes o excusas en dos grandes renglones:

- Causas de Justificación (El delito no existe).
- Causas de inimputabilidad (El autor es incapaz y por tanto no hay delincuente).

En las excusas absolutorias o de ininculpabilidad (El ilícito se comete, hay un autor, pero no se aplica la pena).

Por otra parte y aunado a lo anterior, es conveniente estudiar la clasificación de los delitos para una mayor comprensión no sólo de sus elementos, sino también un panorama que nos permita más tarde, analizar al ilícito de la Defraudación Fiscal y, así tenemos que existen delitos que se determinan por:

*1.- La conducta.- que pueden ser de acción u omisión y estos a su vez podrán ser de omisión simple y comisión por omisión.*

*2.- Por su resultado.- Se dividirán en formales y materiales.*

*3.- Por el daño que causan.- De lesión o de peligro.*

Los delitos de omisión simple son aquellos que se realizan mediante la inactividad del sujeto, es decir, un no hacer, que produce el resultado formal. Los delitos de comisión por omisión, serán aquellos en los que el agente en forma voluntaria decide no actuar, produciendo con ello el resultado material.

Los antijurídicos de resultado formal, son aquellos en los que el tipo se agota mediante la sola acción u omisión, sin que se produzca ningún resultado material en el mundo externo. Los delitos de resultado material son los que producen una consecuencia material en el mundo externo.

Los delitos de lesión, serán los que dañen directa y efectivamente bienes jurídicamente protegidos. Los de peligro, los que al consumarse, no dañan directamente bienes jurídicamente protegidos, sino que únicamente los ponen en riesgo.

Por su duración, podrán ser instantáneos cuando se agotan todos los elementos constitutivos de la conducta delictiva; será continuo o permanente, cuando su consumación se prolonga en el tiempo; y, continuado cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto penal.

En cuanto a la culpabilidad, (como ya se analizó) los delitos pueden ser:

- a) Dolosos.
- b) Culposos.

De acuerdo a su persecución, los delitos serán de querrela, cuando para que la autoridad actúe, se requiere que exista la petición de la parte ofendida y sólo se extinguirán por perdón de éste. Y serán de oficio, aquellos en los que previa la denuncia, la autoridad estará obligada por mandato legal a investigar el delito y castigar al delincuente,

independientemente de la voluntad del ofendido.

En razón de la materia, serán del fuero común aquellos antijurídicos que se encuentren definidos por las leyes expedidas por las legislaturas locales. Serán del orden federal, los que se definan en leyes federales o en tratados internacionales; y, del orden militar cuando vayan en contra de la estructura y organización fundamental de las instituciones armadas del país.

### **3.2. AMBITOS DE VALIDEZ DEL DELITO.**

Con la expresión "ámbitos de validez" se entiende el alcance, la dimensión o la esfera (de validez) de las normas jurídicas.

Toda vez que las normas jurídicas se refieren a procesos que se dan en el espacio y en el tiempo, su validez también revestirá un carácter espacio-temporal; es decir, la norma "valdrá" en un cierto espacio territorial y en una época determinada. El territorio del orden jurídico es aquél en el que la conducta humana estará regulada por las normas que lo componen y sus límites.

Así también, el ámbito de validez temporal se referirá al derecho positivo o vigente, o sea, el orden jurídico durará el tiempo que duren las conductas reguladas por las normas que lo conforman.

Por otro lado, toda norma jurídica al regular una conducta humana debe distinguir entre el ámbito de validez personal y el material. En cuanto al primero, debe decirse que las normas jurídicas sólo valen para aquellos individuos que se encuentren dentro del territorio donde éstas tengan su aplicación.

En lo tocante al ámbito de validez material, éste se referirá a los diferentes sectores de la conducta humana que la norma va a regular y encuentra su clara aplicación en nuestro Estado Federal al descentralizarse éste en una pluralidad de órdenes jurídicos y en la distribución de materias entre la Federación y los Estados Miembros, como lo regula el artículo 124 de la Constitución en relación con el numeral 73 de esa norma máxima.

### 3.3. LA PENA

Algunos autores sostienen que la pena es la reacción socialmente organizada contra el delito. El sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia al culpable de una infracción penal y, para otros, es el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico.

La pena, en sentido estricto es (según el derecho en vigor), la imposición de un mal proporcionado al hecho; es decir, el castigo que va intrínseco a la comisión del hecho punible.

Las principales penas se referirán al honor, la libertad y el patrimonio, las que a saber son:

- 1.- PENA DE MUERTE.
- 2.- PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD.

- a) RECLUSION.
- b) PRISION.
- c) ENCIERRO.
- d) ARRESTO.

### 3.- LA PENA PECUNIARIA.

La extinción de la pena consistirá en:

- 1.- Desistimiento.
- 2.- Prescripción.
- 3.- Indulto.
- 4.- Conversión de la pena (rescisión, sustitución, condena condicional, etcétera).

Así también, existen diversas teorías en cuanto a la pena y entre las más destacadas están:

a) La teoría de la retribución.- En la que se considera que la pena responde esencialmente a la

realización de la idea de justicia; es decir, es la comprensión de la culpabilidad del autor a través del mal que la pena representa.

b) Teoría de la prevención general.- Para esta tesis la pena está encaminada a combatir el peligro de delitos futuros por la generalidad de los súbditos del orden jurídico.

c).- Teoría de la prevención especial.- El fin de la pena no es retribuir un hecho pasado, sino evitar la comisión de un hecho ilícito futuro y por el autor del delito ya perpetrado.

Para nuestro ordenamiento legal, el fin de la pena es la prevención del delito. La pena actúa y debe recaer sobre la comunidad jurídica "intimidando" y por consiguiente previniendo al delito.

De acuerdo con otros doctrinarios, la pena es el

castigo que resulta de la comisión del hecho y su fin es la tutela jurídica de los bienes, teniendo como base y fundamento a la justicia.

Por otra parte, es necesario distinguir entre la pena y las medidas de seguridad, ya que en tanto las primeras atienden a la prevención del delito en general, las medidas de seguridad se refieren a la prevención especial; esto es, tratan de impedir la realización de delitos en el futuro.

De acuerdo con el artículo 24 del Código Penal Federal, las penas y medidas de seguridad son:

- 1.- Prisión.**
- 2.- Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo en favor de la comunidad.**
- 3.- Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos.**

- 4.- Confinamiento.
- 5.- Prohibición de ir a lugar determinado.
- 6.- Sanción pecuniaria.
- 7.- Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito.
- 8.- Amonestación.
- 9.- Apercibimiento.
- 10.- Caución de no ofender.
- 11.- Suspensión o privación de derechos.
- 12.- Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos.
- 13.- Publicación especial de sentencia.
- 14.- Vigilancia de la autoridad.
- 15.- Suspensión o disolución de sociedades.
- 16.- Medidas Tutelares para menores.
- 17.- Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.

De conformidad con el Diccionario Jurídico la pena privativa de libertad (prisión), viene del latín

*prehensio-onis*, que significa "detención", por la fuerza o impuesta en contra de la voluntad. Nuestra Constitución, la considera como el establecimiento destinado a la extinción de la pena corporal; y de conformidad con el Código Penal, consiste en la privación de la libertad corporal, cuya duración puede ser de tres días hasta cuarenta años.

En ese tenor, el artículo 25 del Código Penal, establece: "la prisión consiste en la privación de la libertad corporal; será de 3 días a 40 años y se extinguirá en las colonias penitenciarias, establecimientos o lugares que al efecto señale el órgano ejecutor de las sanciones penales".

Así también, el numeral 67 del Código Represivo establece:

**"En el caso de los inimputables, el juzgador dispondrá la medida de tratamiento aplicable en internamiento o en libertad previo el procedimiento correspondiente.**

**Si se trata de internamiento, el sujeto será internado en la institución correspondiente para su tratamiento.**

**En caso de que el sentenciado tenga el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos, el juez ordenará también el tratamiento que proceda, por parte de la autoridad sanitaria competente o de otro servicio médico bajo la supervisión de aquella, independientemente de la ejecución de la pena impuesta por el delito cometido."**

El legislador, en su ánimo de lograr la readaptación pronta del reo y no provocar con la prisión un daño mayor en aquellos que delinquen por primera vez o que no representan un gran peligro para la sociedad, creó medidas sustitutivas de la pena privativa de libertad, las que estarán sujetas al prudente arbitrio del juzgador.

Así tenemos al tratamiento en libertad, en el que se permitirá al culpable de un delito, "purgar" su pena en libertad, debiendo para ello prestar servicios de carácter laboral, educativo y curativo en favor de la

comunidad, desde luego, con apego a la ley y bajo la supervisión de la autoridad ejecutora.

La semilibertad, que consistirá en una alternación de la libertad y de tratamiento en libertad en la que se alternarán períodos breves de reclusión y de libertad.

El trabajo en favor de la comunidad operará como sustituto de la multa que como sanción pecuniaria se impuso y no fue pagada; penas que se encuentran reguladas por el artículo 27 del Código Sustantivo vigente.

Por otro lado, el confinamiento, es la sanción que obliga a quien se le impone a residir en determinado lugar, por un tiempo fijo, sin poder salir de él; es decir, constituye una limitación a la libertad de traslación garantizada por el artículo 11 del Pacto Federal, pero sin encarcelamiento y bajo vigilancia

policiaca (previsto por el artículo 28 del cuerpo de leyes antes invocado).

Al igual que en el confinamiento, la caución de no ofender y el apercibimiento; en la prohibición de ir a lugar determinado, se tendrá como finalidad el impedir que el sujeto incurra en la conducta que se le prohíbe.

La sanción pecuniaria, consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado (multa) o a los ofendidos (reparación del daño) y que de conformidad con el Código Penal se fijará en días multa equivalente a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, teniendo en cuenta todos sus ingresos y cuyo límite inferior será el equivalente al salario mínimo diario vigente en el lugar donde se consumó el ilícito (para la multa) y de conformidad con el valor del daño causado al sujeto pasivo del ilícito.

En nuestro ordenamiento penal al respecto, el artículo 29 señala:

**"La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.**

..."

El decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito, es una pena de carácter pecuniario, consistente en el acto por el cual se priva al reo de la propiedad o posesión de los objetos o cosas con que se cometió el delito y de los que constituyen el producto de él. Lo que ocurrirá de igual forma con el decomiso de los bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.

El vocablo amonestación proviene del latín admoneo, que significa advertir, recordar algo a una persona. Consiste en la exhortación que hace el juzgador a quien cometió un delito, para que no incurra

nuevamente en una conducta delictiva y se utiliza cuando el activo ha sido condenado por sentencia ejecutoriada.

De acuerdo, con el lenguaje forense la voz apercibimiento posee dos acepciones que se distinguen claramente. Significa, en primer lugar, la advertencia o conminación que la autoridad hace a determinada persona, de las consecuencias desfavorables que podría acarrearle la realización de ciertos actos u omisiones; en un segundo sentido, es una sanción que la autoridad jurisdiccional puede imponer a aquellos que contraríen el normal desarrollo de las audiencias y demás actividades judiciales, durante la etapa procedimental.

La caución de no ofender será la constitución de una garantía (depósito, fianza o hipoteca) que el juez fijará, cuando estime que no es suficiente el apercibimiento hecho a una persona y que será ejecutable si el sujeto consuma el daño delictivo cuyo

peligro se trata de evitar.

La suspensión o privación de derechos, es la derogación general, temporal o definitiva del ejercicio de derechos civiles y políticos que se impone como sanción a aquella persona que cometa un delito, lo que se aplicará de conformidad con el artículo 38 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala la posibilidad de suspender en el ejercicio de sus derechos políticos, (es decir de las prerrogativas reconocidas exclusivamente a los ciudadanos mexicanos) a los que se encuentren sujetos a un proceso penal por delito que amerite pena corporal o bien durante la extinción de un pena corporal. Así mismo, el numeral 46 del Código Sustantivo de la Materia, establece que la pena de prisión produce, la suspensión entre otros, de los derechos políticos.

La inhabilitación, suspensión de funciones o empleos, consistirán en la cesación definitiva en el

ejercicio de una función o empleo (destitución); en el impedimento absoluto para volver a ejercer alguno (inhabilitación) y en el impedimento temporal en el ejercicio del que se desempeñaba en la época de la perpetración del delito (suspensión).

La publicación especial de la sentencia es una forma de reparación de los daños morales del delito, que estriba en la inserción parcial o total de la misma en uno o dos periódicos que circulen en la localidad y que tiene el carácter de pena pecuniaria accesoria.

Por vigilancia de la autoridad debe entenderse la observación y orientación que sobre la conducta del enjuiciado ejercerá la autoridad ejecutora de la pena, cuando en la sentencia se determine restricción de libertad o derechos, o bien cuando se conceda la condena condicional.

En cuanto a la suspensión o disolución de

sociedades así como las medidas tutelares para menores, no son sino una manifestación del legislador que tiende a impedir males futuros y a garantizar los derechos de los individuos que integran el conglomerado social así como de sus menores.

Es así como las penas significarán los medios que el Estado emplea fundamentalmente en su lucha contra la comisión de los delitos, considerándola como un medio de eliminación o de corrección y, además, de intimidación y de prevención en general.

CAPITULO IV.  
"LA DEFRAUDACION FISCAL"

#### **4.1. EL FRAUDE GENERICO COMO ANTECEDENTE DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.**

Para efectos de este estudio, es importante el analizar la figura delictiva del fraude, toda vez que el delito de Defraudación Fiscal es de relativa nueva creación y hasta antes de su existencia, se procedía en contra del contribuyente evasor, con fundamento en el delito de fraude consignado en el Código Penal Federal y quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

La palabra fraude "proviene del latín *fraus*, que significa engaño, inexactitud consciente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño generalmente material" <sup>50</sup>

Ahora bien, el artículo 386 del Código Penal Federal establece que "Comete el delito de fraude el

---

<sup>50</sup> Diccionario Enciclopédico, ob Cit. Pág. 216., tomo IV.

que engañando a otro o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido..."

De esta definición tenemos que el tipo penal del delito de fraude cuenta con lo siguientes elementos:

- a) Una conducta falaz (engaño);
- b) O aprovechamiento del error; y,
- d) Un daño y un lucro patrimonial en beneficio del sujeto activo.

De acuerdo con la descripción del tipo del delito en comento, una conducta falaz es el punto de partida del proceso de ejecución del ilícito, para ello tal conducta estará presidida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica que conllevará a que mediante engaños o aprovechándose del error en que el sujeto pasivo se encuentre hará que el activo obtenga un lucro indebido en perjuicio del primero.

Para que dicho antijurídico se integre, es necesario que exista la relación de causalidad entre las maquinaciones o artificios empleados por el agente y el resultado material, que se traduce en la obtención de un beneficio patrimonial, en perjuicio del ofendido.

Por tanto, el primer elemento del tipo a estudio, es la conducta falaz o engaño, que de acuerdo con algunos autores, es la actividad positivamente mentirosa empleada por el sujeto activo, que hace incurrir en una creencia falsa de la realidad al sujeto pasivo.

A este respecto René González de la Vega, indica "que el engaño supone una actividad falaz que produce en el pasivo un estado subjetivo de error. Normalmente al ser éste un delito que se vale de la inconsciencia del ofendido, el agente despierta en él la codicia, el afán de lucro, que obnubila aún más su resistencia, cediendo al fin ante las mentirosas frases que se le

presentan.”<sup>51</sup>

Es necesario poner de manifiesto que, la mentira por sí sola no produce el engaño, sino que se requiere para ello, que sea de tal forma idónea que venza la incredulidad del pasivo y debe estar encaminada a la obtención de la prestación voluntaria por parte de éste (nexo causal).

En cuanto al segundo de sus elementos “aprovechamiento del error”, según el diccionario se debe entender por error a todo concepto equivocado, que lleve a juzgar como verdadero y lo asimila a la equivocación.

Por cuanto se refiere al elemento material integrante del delito de fraude, éste consiste en el aprovechamiento del error del ofendido, y requiere tres

---

<sup>51</sup> Comentarios al Código Penal, René González de la Vega, Ed. Cárdenas Editor, Pág. 542.

condiciones:

- Que el ofendido se encuentre en un error.
- Que el autor se dé cuenta del error y
- Que valiéndose de ese conocimiento, el activo se aproveche del error.

En esta hipótesis el agente no engaña al pasivo, sino que guarda silencio ante el error en que éste se encuentra y toma provecho del mismo para inducir al pasivo a realizar un acto de disposición patrimonial en beneficio del activo. Es decir, que el autor aún conociendo el concepto falso que tiene la víctima, no sólo se abstiene de decírselo sino que se mantiene callado y aún más, lo induce a que continúe con esa creencia falsa para realizar su finalidad patrimonial desposesoria.

Ello presupone que, el sujeto activo tenga conciencia de que el pasivo se encuentra en un error o

tiene una falsa apreciación de la realidad y que además se aproveche de esta situación para obtener un provecho.

Por otro lado, en cuanto al elemento "hacerse ilícitamente de una cosa u obtener un lucro indebido" y de acuerdo con los conceptos dados con anterioridad, podemos establecer que el error es el efecto primordial del engaño y la circunstancia necesaria que permite el aprovechamiento; cuando la conducta del pasivo contiene este elemento subjetivo, genera en él la falsa creencia de que el activo cumple con lo que se obliga y provoca que este último obtenga la contraprestación por parte de la víctima.

También es pertinente señalar, que el elemento normativo "ilícitamente" se refiere al dolo específico, consistente en la conciencia y voluntad del agente de obtener su enriquecimiento patrimonial, valiéndose de un medio operativo ilícito, indebido e ilegítimo; y por

cosa se entiende un objeto corporal susceptible de tener un valor el cual no tiene que ser necesariamente económico, pudiendo ser documental, meramente moral o afectivo.

Es así, que el lucro indebido implica la obtención por parte del agente de una ganancia de carácter económico, que vendrá como consecuencia de la explotación del error en que está el ofendido.

De todo lo anterior, podemos concluir que en el fraude, basta con que se demuestre que a consecuencia de un engaño o el aprovechamiento de un error, el autor se hizo ilícitamente de una cosa u obtuvo algún lucro indebido; y para su configuración requiere del resultado material consistente en el perjuicio patrimonial sufrido por el sujeto pasivo y el enriquecimiento para sí o para otro, logrado por el activo, valiéndose del engaño o error del ofendido.

Finalmente, es procedente indicar que, entre el

Fraude y la Defraudación Fiscal, existe una diferencia fundamental (como se podrá apreciar con mayor precisión al analizar los elementos del tipo penal de éste último); la cual consiste en que el sujeto pasivo, sobre quien el activo realiza la acción, no es una persona determinada sino el Estado.

#### **4.2. INTERVENCION DEL MINISTERIO PUBLICO EN LOS DELITOS FISCALES.**

El Ministerio Público, como órgano administrativo, perteneciente al poder Ejecutivo, está encargado de investigar los delitos, de ejercer acción penal y de intervenir como parte acusadora en el proceso penal.

En los delitos fiscales, el Ministerio Público tiene, entre otras funciones, la de llevar a cabo la búsqueda constante de las pruebas que acrediten la existencia del delito y la responsabilidad de quien en ellos participa. Una vez que se ha realizado esta actividad, tiene la facultad de ejercer la acción penal, lo que consistirá en excitar al órgano jurisdiccional para que sancione un hecho determinado como delictuoso.

La autoridad ministerial, como órgano

administrativo, será quien tenga la obligación de vigilar que se aplique la ley estrictamente, por aquellos que tienen la misión de impartir justicia. En su primera faceta (durante la averiguación previa) actuará como autoridad; y durante la segunda (en la etapa del proceso penal) como parte acusadora.

En cuanto al ilícito materia de esta tesis, cabe indicar, que al ser la Defraudación Fiscal un delito especial de carácter federal, será el agente del Ministerio Público de la Federación quien tenga tales funciones; tanto en la etapa de investigación como en el proceso penal correspondiente, estará obligado a reunir todos los elementos necesarios para comprobar que efectivamente el fisco sufrió un quebranto patrimonial y que ello fue a consecuencia de las maquinaciones por parte del inculpado o bien del aprovechamiento que éste hizo del error en que se encontraba el fisco.

Además, debe contar con dos elementos primordiales para consignar al defraudador fiscal: el primero, es el cuerpo del delito constituido por todos los elementos del tipo que lo conforman; y el segundo, es la probable responsabilidad, es decir, quién es la persona que probablemente cometió el antijurídico.

Para la integración de la averiguación previa, el agente del Ministerio Público Federal, se basa (generalmente y además de la querrela) en todas aquellas documentales que permitan acreditar que efectivamente hubo un quebranto patrimonial en perjuicio del fisco, también es de primordial importancia para la Representación Social Federal, la prueba pericial en materia de contabilidad pues de ella dependerá en gran medida que se acredite el tipo penal y para la probable responsabilidad tomará también en cuenta todas las testimoniales que le permitan pronunciarse acerca de ésta última, para así finalmente consignar ante el órgano jurisdiccional.

Una vez concluida la averiguación previa, el Fiscal Federal estará encargado de demostrar en la etapa procedimental la plena culpabilidad del agente en la comisión del delito de Defraudación Fiscal y se ocupará de ampliar las pruebas aportadas durante la etapa de indagatoria, además de ofrecer aquellas que surjan durante la instrucción para con ello fortalecer finalmente su acusación y lograr de la autoridad judicial el dictado de una sentencia condenatoria.

#### **4.3. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SUS ELEMENTOS.**

Como se ha expresado a lo largo de este trabajo, el Estado para el cumplimiento de sus fines y, en específico, para el sostenimiento de su organización, necesita recursos financieros, los que obtiene en buena medida a través de los impuestos; es por ello que en este punto, se analizará el delito de Defraudación Fiscal, sus elementos y se propondrá un tipo penal que (a juicio de la sustentante desde luego) resulte más acorde con la realidad económica, política y social de nuestro país en el que se eviten en buena medida los excesos y arbitrariedades en que incurren las autoridades hacendarias.

De esa manera, podemos decir que el delito de Defraudación Fiscal, es un delito especial, pues está comprendido en una legislación distinta al Código Penal Federal.

De igual forma, es patrimonial, puesto que se ocupa de tutelar y cuidar la Hacienda Pública del Estado; es doloso, porque para su realización requiere de la conciencia y voluntad del hombre en que se produzca el resultado material.

En ese orden de ideas, señalaremos por último que, es de carácter federal, porque está contenido en una ley de jurisdicción federal; y, de querrela necesaria, porque para que el agente del Ministerio Público de la Federación intervenga, es requisito indispensable que previamente exista la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federal establece:

**"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de**

alguna contribución u obtenga un lucro indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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

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

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

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) Asentar datos falsos para en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna

contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma. Tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

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

De esta definición legal obtenemos los siguientes elementos:

- a) El uso de engaños o aprovechamiento de errores;
- b) La omisión parcial o total del pago de una contribución o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

Ahora bien, en cuanto al primero de sus elementos, el engaño en esta figura jurídica, al igual que en el

delito de Fraude, consistirá en todas aquellas maquinaciones o artificios utilizados por el obligado en materia fiscal, para obtener un lucro indebido.

Por su parte, el engaño supone todas las actividades que realiza el contribuyente para hacer creer al fisco que no es sujeto de obligación tributaria; o bien, lo es en menor medida, produciendo que la autoridad fiscal incurra en un error o falsa apreciación de la realidad.

En lo tocante a la segunda condición del primer elemento, constitutivo del cuerpo del delito a estudio, que establece la hipótesis normativa, el aprovechamiento del error requiere que el deudor tributario, sabiendo que el fisco se encuentra en un error, se aprovecha de ello por resultarle beneficioso; y aún más, provoca que se mantenga en él, para así evitar el pago de los tributos a que está obligado. Aquí, el agente no engaña al fisco, sino que guarda

silencio ante el error en que éste se encuentra y toma provecho del mismo, produciendo un detrimento patrimonial para éste último.

Esto implica que el deudor de la obligación tributaria tenga conciencia de que la autoridad fiscal se encuentra en un error o tiene una falsa apreciación de la realidad y se aproveche de esta situación para obtener un lucro.

Es pertinente señalar a este respecto que, para que se configure el antijurídico analizado, es necesario que el contribuyente no sólo deje de pagar impuestos, pues con ello únicamente estaríamos ante la figura de la evasión fiscal; sino que, además, es necesario que ante el fisco aparezca como un contribuyente cumplido, para lo cual hará uso de artificios o engaños.

En cuanto al segundo de sus elementos, esto es, la

omisión parcial o total del pago de una contribución o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco, es menester indicar que el sujeto activo despliega la conducta antijurídica con la intención (dolo específico) de obtener su enriquecimiento patrimonial o evitar la disminución del suyo propio, valiéndose de un medio operativo ilícito, indebido e ilegítimo, lo que realiza al omitir parcial o totalmente el pago de las contribuciones a que está obligado.

Por otra parte, es necesario señalar que el ilícito de Defraudación Fiscal, puede ser tanto de acción como de omisión; así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo en perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el deudor se aproveche en beneficio propio, del error en que pudiera encontrarse la autoridad fiscal.

Sin embargo, cabe aclarar que la Defraudación Fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovecharse del error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

De lo anterior se advierte que los elementos del tipo penal en comento, se acreditarán cuando se compruebe la existencia de una actitud de engaño (activa o pasiva) en el contribuyente; y que exista una diferencia en favor del particular en el pago de sus contribuciones, o bien un beneficio indebido que aprovechó en su favor y en perjuicio del Fisco Federal.

Respecto al nexo causal directo, éste significa la obtención del beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido.

Por cuanto hace al bien jurídicamente protegido por la norma y que lesiona el activo, éste será el derecho que tiene el Estado de recaudar los impuestos para destinarlos a cubrir el gasto público y las necesidades colectivas y por tanto el menoscabo que en sus ingresos sufra el Estado.

En relación, al requisito de procedibilidad, en este delito es condición sine qua non que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela correspondiente, para que el Ministerio Público ejercite la acción penal en contra del sujeto activo.

Y respecto al resultado material, éste lo será (como ya se dijo) el menoscabo que el Estado sufra al disminuir la recaudación fiscal.

Por otro lado, en cuanto al tipo penal en estudio Arrijoja Viscaino indica, "... el concepto contenido en

\  
el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal, es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse de que con base en el mismo cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime lesiva para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal" <sup>52</sup>

Opinión que compartimos y que está plenamente imbuida de lo que en materia de política fiscal, significa la recaudación de impuestos en nuestro país y que llevan a la Secretaría de Hacienda a, no sólo utilizar indebidamente, sino además abusar de esta situación para amedrentar (con la imposición de una sanción penal) a los contribuyentes.

Así mismo, de acuerdo con el criterio del autor citado en el párrafo precedente,<sup>53</sup> son tres las causas

---

<sup>52</sup> Derecho Fiscal, Arrijoa, ob. Cit. Pág. 392.

<sup>53</sup> Derecho Fiscal, Arrijoa, ob. Cit. Págs. 434 y siguientes.

que propician la Defraudación Fiscal:

a) Las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa.

b) La inmoralidad administrativa; y,

c) La falta de conciencia ciudadana y, por ende, de escrúpulos por parte de los contribuyentes.

Desde luego que con lo anterior no se pretende soslayar que el incumplimiento del pago de una obligación fiscal como lo son los impuestos, signifique un agravio no sólo para el Estado, sino también para la sociedad en general y en específico para los contribuyentes cumplidos.

Cierto es que como toda obligación impuesta por la ley, los impuestos deben llevar aparejada una pena para el caso de incumplimiento doloso, utilizando para ello medios ilícitos y evasivos; pues de no ser así, dicho

cumplimiento sería opcional y no obligatorio, por lo que en modo alguno se debe apoyar la desaparición de esas penas.

Por el contrario, lo que se pretende analizar en este trabajo, es no sólo las causas que originan la evasión fiscal, sino el evitar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incurra en excesos (como sucede en la práctica) al querrellarse por esta clase de ilícitos. A ese respecto, debemos conceder que al establecer los delitos fiscales, el Estado lo que busca es proteger los créditos fiscales que le corresponden, tratando de recuperarlos y, aún más, de resarcir el daño patrimonial que sufre a consecuencia de la comisión de estos antijurídicos.

Sin embargo, ello no le otorga el derecho de ignorar la garantía que establece el artículo 14 Constitucional, al consagrar en términos generales que nadie puede o debe presumirse culpable de un delito,

sino hasta que se demuestre lo contrario, lo cual debe hacerse durante la secuela procesal correspondiente. Situación que en la práctica se da con mucha frecuencia, ya que al ser el engaño y el aprovechamiento conductas típicamente dolosas, obliga al inculcado a probar un hecho negativo (la ausencia de dolo), lo que nos lleva a concluir que casi cualquier causante que omita (por cualquier motivo o circunstancia) el pago total o parcial de algún impuesto o bien reciba algún beneficio por parte del Fisco (como lo puede ser la devolución de impuestos o los estímulos fiscales) es sujeto potencial (prácticamente a elección de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) de ser sometido a un proceso penal.

De lo que se colige que no sólo se pone en grave desventaja al causante sino que, para el caso de ser procesado, le otorga muy pocas probabilidades de defensa; puesto que al ser el dolo un elemento subjetivo del tipo penal, su interpretación queda al

arbitrio jurisdiccional y, desgraciadamente en nuestro país son pocos los juzgadores que conocen de esta materia y menos aún los que la dominan.

Por otro lado y a ese respecto, sería conveniente establecer claramente (como lo hacen los artículos 109 y 110 por ejemplo) cuáles omisiones en específico integrarían el tipo penal, para con ello evitar la laguna que actualmente existe en el mencionado numeral 108.

Por otra parte, con las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación y en específico las que se refieren al artículo que se analiza, y a las calificativas que el juzgador debe tomar en cuenta para agravar el tipo penal básico; con ellas, sólo se viene a reforzar lo que en líneas precedentes se ha comentado, respecto a que si un causante omite el pago parcial o total de los impuestos a que está obligado o reciba un beneficio del Fisco, puede ser denunciado por

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la comisión de este delito.

Es así que, de prevalecer el ilícito de Defraudación Fiscal en la forma genérica que actualmente contiene el aludido artículo 108, y a efecto de limitar los excesos que se han mencionado en este capítulo, se propone el siguiente tipo penal:

**"Comete el delito de defraudación fiscal quien utilice documentos falsos para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, omita expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen (siempre que las disposiciones fiscal establezcan esta obligación), manifieste datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan y/o asiente datos falsos en los sistemas o en los registros contables a que se esté obligado conforme a disposiciones fiscales con perjuicio del fisco federal.**

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

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

**II.- Con prisión de dos años a cinco años**

cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

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

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal se querelle.

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

Tipo penal del delito de Defraudación Fiscal, que a nuestro parecer es más justo y apegado al principio de certeza jurídica que rige nuestro derecho penal y desde luego con la realidad económica que sufre nuestro país.

#### **4.4. FORMAS DE EXTINSION DE LA ACCION PENAL EN LOS DELITOS FISCALES.**

A lo largo de este trabajo, se ha estudiado cómo nacen los impuestos, cómo se recaudan, quiénes deben pagarlos, cuántas clases existen, los efectos que producen y se analizaron los elementos del tipo penal de la Defraudación Fiscal, como un delito que se produce por la falta total o parcial del pago de los mismos.

Ahora, toca revisar cuántas y cuáles son las formas en que puede extinguirse la acción penal en esta clase de ilícitos.

Una de las formas de extinción de la acción penal, es la prescripción y en ese sentido el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establece:

**" La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años, contados a partir del día en que dicha secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código penal aplicable en materia federal."**

Así mismo, la acción penal se extingue con la muerte del activo de conformidad con el artículo 91 del Código Penal Federal.

Por otra parte, al tratarse de un delito que como condición normativa requiere de la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la acción penal en la Defraudación Fiscal podrá extinguirse, cuando la autoridad querellante otorgue el perdón y se desista del ejercicio de dicha acción.

En ese tenor, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, indica que para que proceda el perdón

por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se deberán cubrir los siguientes requisitos:

1.- Sólo procederá después de que se hayan pagado las contribuciones adeudadas, incluyendo recargos y multas.

2.- Podrá otorgarse en cualquier tiempo del proceso, hasta antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones.

3.- Sólo procederá para las personas que la autoridad fiscal señale.

Al respecto, es menester indicar que, si bien es cierto que la ley prevé estas circunstancias, como una forma de que se dé el perdón y por consiguiente se extinga la acción penal; no menos verdad es, que en la práctica tal circunstancia no se actualiza, pues son pocos y muy "escogidos" los procesos penales instruidos

por este ilícito, en los que la Secretaría de Hacienda se desiste de la acción penal o bien otorga el perdón, sin que interese si el defraudador cubre en su totalidad el monto del quebranto fiscal.

Y aún más, presenta su querrela, sin tomar en cuenta el hecho de que el contribuyente, al ser requerido haga el pago correspondiente, lo que realiza amparada en el párrafo cuarto del artículo 108, que a la letra dice:

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

De igual forma, el numeral 92, en su cuarto párrafo establece:

"...

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

Es por estas razones, que aún cuando el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que el mismo entere en su totalidad los impuestos omitidos; ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que incurra y es bien sabido que la Secretaría de Hacienda aún ante esta situación

presenta su denuncia y es contundente en cuanto a que se siga el proceso penal correspondiente hasta sus últimas consecuencias, contraviniendo el espíritu del legislador, en cuanto a que si media arrepentimiento por parte del activo del delito, se le perdona una vez resarcido el daño causado, como ocurre en todos los delitos de querrela necesaria.

De ahí, que sea importante analizar esta circunstancia, puesto que si bien es cierto que al Fisco Federal le asiste la razón en cuanto al derecho que tiene para reprimir con severidad, las conductas fraudulentas que devengan en un perjuicio para él; también lo es que en nuestra opinión sería más prudente y racional que después de un conveniente escarmiento, se debería otorgar el perdón, máxime que el causante corrigió su situación fiscal, lo que permitiría que en lo sucesivo cumpliera cabalmente con sus obligaciones fiscales y por consiguiente fuese productivo, lo que en la actualidad resulta de vital importancia dada la

situación económica del país.

Pero no obstante ello, a partir de 1989 el Fisco ha utilizado al delito de Defraudación Fiscal, no sólo como un instrumento eficaz de recaudación sino como una forma de amedrentar e intimidar a los posibles evasores; con lo que ha obtenido únicamente el logro del primero de sus objetivos y sólo en forma parcial, puesto que como se ha dicho con antelación, al aumentar las cargas tributarias y hacer uso de la intimidación, lo que ha logrado es un mayor desequilibrio en el pago de impuestos (pagan más quienes menos tienen y viceversa) y que se den con mayor frecuencia estas conductas ilícitas, que no sólo provoca el causante, sino también las prácticas fraudulentas por parte de las autoridades hacendarias; además de la poca respuesta que en materia económica se ha obtenido con estas políticas.

Amén del desánimo que se da en todos aquellos que

estamos obligados a tributar, el hecho de que se observe que nuestros impuestos se aplican en gastos que resultan del todo injustificados, como sostener un enorme e infructuoso aparato burocrático y que no se refleja en un beneficio para la colectividad; esto aunado, a que la situación económica del país se encuentra totalmente contraída y la presión del Estado para obtener ingresos, en modo alguno facilita el progreso de los sujetos pasivos de la relación tributaria, lo que redundaría en un mediano plazo en el beneficio del conglomerado social.

Además de que resulta indudable que cuando la tributación es demasiado alta, surge el fenómeno del desempleo y es bien sabido, tanto por la experiencia de ayer como por la actual que un rigorismo jurídico-fiscal, por severo y bien articulado que sea no es el remedio suficiente para combatir resueltamente la evasión o defraudación fiscal, ni tampoco constituye un dique frente a este tipo de infractores; puesto que,

como se ha reiterado, una de las causas de la Defraudación Fiscal, con mayor incidencia, lo es la presión tributaria que ejerce el fisco sobre el contribuyente, lo que se traduce en la suma de los impuestos que debería pagar y que es del todo excesiva.

Es por esta situación que en el presente trabajo se propone la creación de un tipo penal para el ilícito de Defraudación Fiscal, en el que se establezca que una vez que el causante cubra las contribuciones omitidas y sus accesorios, no proceda la querrela de la Secretaría de Hacienda, aún cuando para ello medie requerimiento por parte de esta última.

Tampoco podemos dejar de lado el hecho de que al establecer el numeral 92 del Código Fiscal Federal, que será la Secretaría quien establezca el monto de la reparación del daño, con ello invade la esfera jurisdiccional, ya que ésta es una facultad exclusiva del juzgador y conlleva a que se viole en perjuicio del

infractor, no sólo la garantía constitucional establecida en el artículo 23 que señala que nadie podrá ser juzgado dos veces por el mismo delito, sino también lo preceptuado por los numerales 19 y 20 del Pacto Federal; así como el numeral 6º del Código Penal Federal.

Lo anterior, en virtud de que al mismo tiempo que se sigue el proceso penal al contribuyente, se continúa con el procedimiento administrativo ante la autoridad hacendaria; en el que se va a determinar si es procedente el pago de la reparación del daño (en la práctica siempre lo es); dándose así un doble juicio sobre el mismo asunto y, de lo que se desprende además que, dicha autoridad se erija en juez y parte, e invada la esfera jurisdiccional puesto que es facultad exclusiva del juzgador la imposición de las penas; entre las que se encuentran (como se analizó en el capítulo anterior) la reparación del daño; provocando un desequilibrio procedimental, que desemboca en

perjuicio del sancionado e incluso en una arbitrariedad \  
pues durante el seguimiento del procedimiento  
administrativo se continúa acumulando al crédito  
principal tanto las multas como los recargos, lo que al  
final significa que el infractor quede desposeído sino  
de la totalidad, sí de gran parte de sus bienes.

Por último, no debemos dejar de lado que con la  
actitud que sigue esta Institución, en su afán obsesivo  
por recaudar impuestos, incurre en una serie de  
arbitrariedades, llegando a lo que comúnmente se conoce  
como "terrorismo fiscal", lo que en forma alguna es  
admisible; circunstancia ésta que, además, no es tomada  
en consideración por el Estado, cuando se encuentra  
ante esta clase de delitos.

#### **4.5. POLITICA FISCAL.**

La intervención pública en la economía de un país, obedece fundamentalmente a cuestiones de carácter teórico-económico, más que a exigencias ideológicas.

Sin que lo anterior implique que tal intervención preconice la supresión de la actividad económica privada; en México, el actual sistema fiscal es inelástico, rígido y en algunos de sus aspectos, críticamente inequívoco y por consiguiente injusto.

De acuerdo con la mayoría de los autores, México debería rediseñar su sistema tributario y definitivamente, desgravar aún más, las rentas más bajas y; además, exentar de todo impuesto a los bienes de consumo necesario; incrementando a su vez, las cargas impositivas de las rentas más altas, puesto que en muchos sentidos la política tributaria en nuestro país, resulta un verdadero paraíso fiscal para aquellos

que cuentan con altísimos ingresos.

Al respecto, es menester indicar que (a juicio de la sustentante) para que la política financiera de una nación funcione, es indispensable que se tenga una visión macro-económica, tanto de la economía privada, como de la pública y social; así como los efectos que tendrán sobre éstas los ingresos y gastos públicos. Los teóricos señalan, además que el presupuesto público de la hacienda moderna, debe perseguir que a través del gasto público, se alcance un desarrollo más equilibrado de los distintos sectores de la economía.

Por ejemplo, en el caso de nuestro país, los ingresos del Estado deberían estar encaminados no sólo a cubrir el gasto público, sino también, al desarrollo de zonas con un alto potencial agrícola (destruido en gran parte por la política paternalista y populista del ejido) y ganadero; así como al de zonas costeras, algunos puertos (es el caso de las desalinizadoras en

Ensenada, Baja California Norte) y de las regiones áridas del país.

Ya que es bien sabido por todos que el gasto indiscriminado, no sujeto a control y disciplina, así como la sabia asignación de recursos produce una presión en el nivel general de los precios, ya que tanto productores como empresarios, debido a la excesiva carga impositiva se ven en la necesidad de aumentar los mismos; causando así, el fenómeno de la inflación, es decir una pérdida real del poder adquisitivo de la moneda.

Por otro lado, el problema de los países subdesarrollados y aún los que se encuentran en vías de desarrollo (como lo es nuestra Nación), con fuertes cargas en sus deudas interna y externa, niveles mínimos de crecimiento y presiones desmedidas en los niveles generales de precios; es la deficiente asignación de recursos presupuestarios.

Para el éxito de toda política financiera, uno de los elementos claves es el sistema tributario e impositivo. Debemos recordar que el aumento en los costos de producción (salarios, compra de equipo, compra o arrendamiento de tecnología, impuestos, etc.) repercute como se dijo anteriormente en un aumento de los precios y por tanto, en el aumento del índice inflacionario; resultando del todo peligroso (en opinión de los economistas) y temerario alcanzar un presupuesto público con superávit (en el caso de México), a través del incremento de los impuestos, pues traería como consecuencia que se produjera el multicitado proceso inflacionario.

Toda política impositivo-tributaria, debe estar orientada al crecimiento económico del país en que se aplique y no significar una carga agobiante y asfixiante para el contribuyente; lo que a mediano plazo desembocaría en un decremento de la economía.

Cierto es que, algunos autores sostienen que la imposición de tributos ayuda a controlar, no sólo la economía de un país, sino también a evitar fenómenos como la inflación. Sin embargo, a riesgo de parecer reiterativos, debemos asentar que la excesiva carga tributaria coadyuva a ahogar, no sólo la economía de los particulares, sino además la del Estado en general, al no permitir el desarrollo de la misma.

Recientemente, el país enfrenta el problema de una crisis que ha determinado un retroceso económico y social, impactando en forma negativa los ingresos gubernamentales, al igual que los renglones monetario, fiscal y cambiario en un marco de severa inflación.

México, también ha resentido el efecto de otros problemas fundamentales: una desigual distribución del ingreso nacional y del crecimiento en todas las zonas y estados del país.

En resumen, las disposiciones en materia de política fiscal, en opinión de la sustentante, deben estar encaminadas a adaptar la actuación fiscal del Estado, a las exigencias de la economía en conjunto y buscar el equilibrio entre ambas.

Debe permitir a los factores económicos, mantener un ritmo estable del crecimiento del ingreso, en lugar de crear nuevas cargas impositivas e incrementar las ya existentes, y se deben adoptar todas aquellas medidas que permitan el aumento en la productividad, en la inversión externa y sobre todo en el ahorro interno.

Por último, la política de todo gobierno en cuanto a impuestos y al gasto público, debe estar orientada a compensar las fluctuaciones en el nivel de ingresos y del trabajo remunerado.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.**- La relación jurídico-tributaria, es casi tan antigua como la aparición del hombre sobre la faz de la tierra. La mayoría de los pueblos antiguos consideraban a los tributos como signo de sumisión y de dominio; es de esta forma que, a través del devenir histórico observamos que las contribuciones no sólo implicaban una manera de hacerse de recursos, por parte del Estado; sino también, una forma de mantener y expandir su poder.

En la actualidad, la imposición de tributos (impuestos), resulta ser el medio al que con mayor frecuencia acude el Estado para allegarse recursos para satisfacer tanto sus necesidades como las de sus gobernados.

**SEGUNDA.**- En nuestro país, el órgano encargado de

la recaudación de impuestos, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo origen se remonta a la Edad Media y se consolida como tal, en el año de 1917 cuando es legitimada constitucionalmente.

Como órgano de la Administración Pública Centralizada, está subordinada estrictamente a la autoridad central (Ejecutivo Federal), del cual depende jerárquicamente hablando, en forma directa y es en la práctica la Secretaría a la que mayor importancia le ha otorgado el Ejecutivo Federal, debido a las crisis económicas por las que ha atravesado nuestra Nación; cuya función primordial es la de regular la actividad financiera del Estado, actividad cuya finalidad última es de carácter eminentemente político, dado las crisis económicas y sociales sufridas en nuestro País.

**TERCERA.**- El Estado Mexicano y en especial el

poder Ejecutivo, en contraposición a los que establece nuestra Constitución Política, en su afán por sostener el enorme aparato burocrático que lo compone, busca imponer al contribuyente excesivas cargas fiscales, dejando de lado el que debería ser su objetivo principal; es decir, el beneficio colectivo.

**CUARTA.**- Los impuestos como obligaciones de dar o de hacer coactivamente, decretados ya sea por mandato de ley o por un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un órgano público, no implican necesariamente una contraprestación por parte del Estado, a favor de sus gobernados; puesto que si bien están destinados a la consecución de los fines del primero, entre éstas no sólo se contemplan cuestiones que desemboquen en el beneficio colectivo, sino también el pago del gasto público.

Es por ello, que de conformidad con el Pacto Federal, al crear el Estado impuestos, debería acatar

tres principios primordiales, es decir, crearlos y aplicarlos con estricto apego a la ley (principio de legalidad), apoyado en una verdadera justicia impositiva (principio de proporcionalidad) y sin hacer excepción alguna (principio de equidad) a todos aquellos sujetos que se encuentren en la hipótesis normativa.

**QUINTA.**- Uno de los efectos que se da con mayor frecuencia al aplicar los impuestos, es el de la evasión fiscal, la cual en la mayoría de los casos no se produce sólo como una forma de evitar el pago de impuestos; sino como una consecuencia de la excesiva carga impositiva a la que se ve sometido el contribuyente.

**SEXTA.**- El delito como acto u omisión que sancionan las leyes penales, presupone no sólo una violación a la ley en sí, si no además un atentado al bien jurídico tutelado por ésta. Ahora bien, la

Defraudación Fiscal, lleva implícita, como todo antijurídico, la violación a la norma jurídica y por ende al bien jurídico que esta protege como lo es el patrimonio del Estado.

Al ser un delito especial, será el poder Judicial Federal quien conozca de esta clase de delitos pues está comprendido en una legislación distinta al Código Penal Federal; patrimonial, al ocuparse de tutelar y cuidar la Hacienda Pública del Estado; es doloso, porque para su realización requiere de la conciencia y voluntad del hombre en que se produzca el resultado material; es de carácter federal, porque está contenido en una ley de jurisdicción federal; y, de querrela necesaria, porque para que el agente del Ministerio Público de la Federación intervenga y ejerza acción penal, es requisito indispensable que previamente exista la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**SEPTIMA.**- Al establecer el Estado delitos como el de la Defraudación Fiscal, busca proteger los créditos fiscales que le corresponden, tratando de recuperarlos y, aún más, de resarcir el daño patrimonial que sufre a consecuencia de la comisión de estos antijurídicos; sin embargo, para ello, ignora flagrantemente la garantía que establece el artículo 14 Constitucional, que establece que nadie puede o debe presumirse culpable de un delito, sino hasta que se demuestre lo contrario, lo que en la práctica se da con mucha frecuencia, ya que al ser el engaño y el aprovechamiento conductas típicamente dolosas, obliga al inculpado a probar un hecho negativo (la ausencia de dolo) y por tanto casi cualquier causante que omita el pago total o parcial de algún impuesto o bien reciba algún beneficio por parte del Fisco puede ser sujeto a un procedimiento penal.

**OCTAVA.**- Para evitar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se extralimite en su

facultad para querellarse por estos delitos, se propone un tipo penal menos genérico y más apegado a la realidad tanto jurídica como económica de nuestro País.

**NOVENA.**- En resumen, (como se reiteró a lo largo de este estudio) las disposiciones en materia de política fiscal, deben encaminarse a adaptar la actuación fiscal del Estado, a las exigencias de la economía en conjunto y buscar el equilibrio entre ambas; permitir a los factores económicos, mantener un ritmo estable del crecimiento del ingreso, en lugar de crear nuevas cargas impositivas e incrementar las ya existentes, y se deben adoptar todas aquellas medidas que permitan el aumento en la productividad, en la inversión externa y sobre todo en el ahorro interno.

Es de esta manera como en gran medida se evitaría el que los contribuyentes incurran en prácticas evasivas y por supuesto ilegales, que no sólo significan el menoscabo del patrimonio del Estado, sino

Defraudación Fiscal, lleva implícita, como todo antijurídico, la violación a la norma jurídica y por ende al bien jurídico que esta protege como lo es el patrimonio del Estado.

Al ser un delito especial, será el poder Judicial Federal quien conozca de esta clase de delitos pues está comprendido en una legislación distinta al Código Penal Federal; patrimonial, al ocuparse de tutelar y cuidar la Hacienda Pública del Estado; es doloso, porque para su realización requiere de la conciencia y voluntad del hombre en que se produzca el resultado material; es de carácter federal, porque está contenido en una ley de jurisdicción federal; y, de querrela necesaria, porque para que el agente del Ministerio Público de la Federación intervenga y ejerza acción penal, es requisito indispensable que previamente exista la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

además, implican que éste acuda a la amenaza y a lo que muchos autores coinciden en llamar "terrorismo fiscal", para hacer cumplir estas obligaciones.

## B I B L I O G R A F I A .

- ARILA VILA, Manuel. DERECHO FISCAL Y ECONOMICO DE LA EMPRESA. CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR.
  
- ARRIOJA VISCAINO, Adolfo. DERECHO FISCAL. EDIT. THEMIS.
  
- BIELSA, Rafael. DERECHO FISCAL. EDIT. PORRUA.
  
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raul y CARRANCA RIVAS, Raul. CODIGO PENAL ANOTADO. EDIT. PORRUA, S.A.
  
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. EDIT. PORRUA, S.A.
  
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. DERECHO ADMINISTRATIVO. EDIT. LIMUSA.
  
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. PRINCIPIOS DE

DERECHO TRIBUTARIO. EDIT. LIMUSA.

- DIAZ DE LEON. CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES COMENTADO. EDIT. PORRUA, S.A.
- GROLIER, DICCIONARIO ENCICLOPEDICO QUILLET, EDIT. CUMBRE, S.A.
- FAYA VIESCA, Jacinto. FINANZAS PUBLICAS. EDIT. PORRUA, S.A.
- FAYA VIESCA Jacinto. ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. EDIT. PORRUA.
- GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel. TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL. CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. DICCIONARIO JURIDICO MEXICO, EDIT. PORRUA, S.A.
- LOPEZ BETANCOURT Eduardo, TEORIA DEL DELITO, EDIT. PORRUA.
- MARGAIN MONAUTOU Emilio, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, UNIVERSIDAD AUTONOMA DE

SAN LUIS POTOSI.

- ORELLANA WIARCO Octavio Alberto, TEORIA DEL DELITO SISTEMAS CAUSALISTA Y FINALISTA, EDIT. PORRUA.
- OSORIO Y NIETO César Augusto, DELITOS FEDERALES, EDIT. PORRUA, S.A.
- PIRENE Jaques, HISTORIA UNIVERSAL LAS GRANDES CORRIENTES DE LA HISTORIA, GROLIER EDITORES.
- SERRA ROJAS Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. EDIT. PORRUA, S.A.
- ZAMORA PIERCE Jesús, EL FRAUDE, EDIT. PORRUA, S.A.