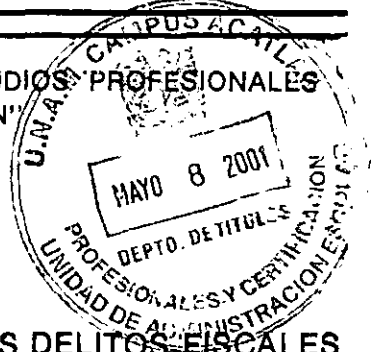


91



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"**



**"ANALISIS JURIDICO DE LOS DELITOS FISCALES DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL".**

297075

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADA EN DERECHO**

**PRESENTA:**

**MARIA TERESA DIAZ MALDONADO**

**ASESOR: LIC. AARON HERNANDEZ LOPEZ**



**SANTA CRUZ ACATLAN, EDO. DE MEXICO**

**2001**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

## DEDICATORIA

### **MAMA...**

Gracias por ser los cimientos en los cuales he basado mi vida y que ahora son el reflejo de lo que soy.

Gracias por ser la luz de mi sendero.

Gracias por estar siempre a mi lado y toda vez que te he necesitado conmigo.

Gracias doy a Dios por haberme dado la vida y permitirme entregarte con amor y dedicación una parte de mi vida en esta tesis.

### **JOSELINE...**

Gracias Dios por haberme concedido el privilegio de ser Mamá.

Gracias por darme a mi niña preciosa, quien ha puesto su fe y amor en mi y de quien me siento orgullosa.

Gracias hija porqué con una sonrisa me devuelves la fuerza y energía que a veces me hace falta.

Gracias por ser en cada instante mi fuente de inspiración.

### **RICARDO...**

Gracias por estar a mi lado.

Gracias por tu amor, comprensión y paciencia.

Gracias, con amor para mi amor.

### **FAMILIA...**

Gracias porqué en su momento han estado a mi lado, dándome su apoyo incondicional.

A toda mi familia con eterna gratitud.

## **AGRADECIMIENTO**

**LIC. AARON HERNANDEZ LOPEZ.**

Gracias por ser mi guía y por haberme dado la oportunidad de realizar mi sueño como profesionalista.

Gracias por haberme dado las facilidades prestadas para la realización de esta tesis.

Se agradece al **Honorable Jurado**.

**“ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS DELITOS FISCALES DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL”.**

**OBJETIVO:** Del estudio de los tipos penales previstos en la ley especial denominada “Código Financiero del Distrito Federal”, la suscrita, propone la derogación de dichos delitos de dicha ley, en virtud de que no existe razón alguna para que se encuentren regulados en una ley especial, debiendo de estar previstos y sancionados en el nuevo Código Penal para el Distrito Federal. Título XXII, Delitos Patrimoniales. “Defraudación Fiscal”

Asimismo, se propone la supresión del requisito de procedibilidad denominada “querrela” para la persecución de dichos ilícitos, en virtud de que el ofendido es una institución del estado y que se afectan intereses de orden público, razón suficiente para que los tipos penales de defraudación fiscal sean perseguibles de oficio.

## I N D I C E

	PAGINA
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	2
<b>CAPITULO I.- ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO</b>	
1.- Grecia .....	4
2.- Roma .....	8
3.- España .....	11
4.- Alemania .....	12
5.- Francia .....	13
<b>CAPITULO II.- ANTECEDENTES DEL TRIBUTO EN MÉXICO</b>	
1.- Época precortesiana .....	15
2.- En la colonia .....	17
3.- México Independiente.....	19
<b>CAPITULO III.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	
1.- Derecho Fiscal Constitucional .....	24
2.- Código Fiscal de la Federación .....	36
3.- Código Financiero del Distrito Federal .....	48
4.- Nacimiento de obligación tributaria .....	51
5.- Definición de la obligación tributaria .....	54
6.- Características de la obligación tributaria .....	57
7.- Sujetos del derecho tributario .....	58
<b>CAPITULO IV.- LOS DELITOS FISCALES FEDERALES.</b>	
1.- Concepto y definición de delito e infracción fiscal federal. ....	68
2.- Concepto de querrela y denuncia .....	82
3.- Cuando se sobreseen los delitos fiscales .....	89
4.- Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales .....	90
5.- Diferencia entre infracción y delito .....	100
<b>CAPITULO V.- LOS DELITOS FISCALES DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL</b>	
1.- Libro Quinto. ".... Delitos en Materia de Hacienda Pública"	
2.- Título IV. De los Delitos.	
a.- Capítulo I. Disposiciones generales .....	108
b.- Capítulo II. De los delitos cometidos por servidores públicos .....	110
c.- Capítulo III. De la defraudación fiscal .....	111
d.- Capítulo IV. De los delitos relacionados con inmuebles .....	111
e.- Capítulo V. De los delitos relacionados con el suministro de agua potable .....	112
f.- Capítulo VI. De los delitos relacionados con los padrones de los contribuyentes .....	113
g.- Capítulo VII. De los delitos cometidos por depositarios e interventores. ....	113
h.- Capítulo VIII. De los delitos de falsificación en materia fiscal. ....	113
i.- Capítulo IX. De los delitos de asociación delictuosa en materia fiscal....	114
<b>CONCLUSIONES</b> .....	116
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	118

## CAPITULO I. ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Difícilmente encontraremos antecedentes del Derecho Tributario en la antigüedad, como se conoce en la era moderna, no obstante ello, el Derecho Tributario no surge como una ciencia autónoma y espontánea, sino que lo encontraremos regulado en diversas formas, como serán las primeras legislaciones donde se reconoce al Estado como una entidad, entendiendo como tal al rey, al monarca, o al emperador.

Los pueblos basan su economía en el comercio, en el cultivo de tierras y en la explotación del hombre por el hombre, la sociedad evoluciona y surge la necesidad en los pueblos de allegarse de recursos económicos para mantenerse como países, avance que se analizará a través de la evolución de los principales pueblos de la antigüedad.

### 1.- GRECIA.

Una de las culturas reconocidas como clásicas corresponde sin lugar a dudas, al Pueblo Griego, el cual se dedico al estudio de la filosofía y del derecho, entre otras ramas del conocimiento universal; los griegos representan un eslabón del conocimiento sin el cual no se puede comprender la evolución del pensamiento jurídico.

La bibliografía al respecto, es abundante, por lo cual he tomado de la revista "Multidisciplina" (1) lo más relevante y relacionado con el tema de investigación:

*"LA POLIS. Atenea 1 coro de Euménides: "... y que la tierra y el cielo y el mal con sus aguas y los vientos con sus blandas corrientes, y el sol con sus claros rayos, traigan sobre este suelo toda suerte de bienes. Que la tierra abunde en frutos y rebaños; que vivan los ciudadanos en prosperidad jamás derribada a los golpes del tiempo; que se logren y florezcan los tiempos retños infantiles: pero a los impíos ya puedes exterminarlos con más furor que nunca. Yo amo a los hombres como el hortelano a las plantas, y quiero que la semilla de los buenos no se dañe con la mala hierba de los malos. Tal es lo que te incumbe" Esquilo, las Euménides.*

*Por lo que se refiere a la organización política, se observan en general dentro de la polis tres elementos que, con diferentes variantes, se mantendrán en la evolución de las distintas constituciones y que son un consejo, una asamblea y unos magistrados.*

*El Consejo tiene su origen en el grupo de guerreros más destacados a los que el rey toma su parecer. Son hombres con muchos años de experiencia, en algunos casos verdaderamente ancianos, que pertenecen a la aristocracia dueña de tierras y que deliberan y deciden qué hacer ante cualquier problema que se presente a la comunidad.*

*La asamblea es una reminiscencia de las reuniones de los guerreros: grupo que en sus orígenes sólo aprobaba o rechazaba las propuestas y que con el tiempo adquirirá poder. La existencia de la asamblea nos habla de la participación directa de la comunidad en la política la cual forma parte importante en la vida de los griegos.*

*El régimen monárquico simple, sin organización burocrática, característico de la época del aislamiento, hacia el siglo XVIII se ha desvanecido en muchas polis y en otras se conserva transformado, o sea con sus poderes limitados. Los magistrados pertenecientes todos al grupo de la aristocracia, representaban la fragmentación del poder real y su número, duración de mandato y tareas son variados. El rey y estos magistrados, representaban la ley y la ejercían de acuerdo a la tradición oral, quejándose Hesíodo de que impartían la justicia a su favor. Es hasta el siglo VII cuando las leyes se escriben y no en todas partes, como veremos en el caso de Esparta. A pesar de que son emitidas a favor de la aristocracia, la polis ya no estará sujeta al capricho de una persona y a partir de ese momento se acentuará la búsqueda del imperio de la ley, de lo justo para un número cada vez mayor de individuos.*

*La constitución espartana gozaba de gran fama entre los griegos y dice Aristóteles que se atribuía su éxito, a ser una combinación de monarquía, oligarquía y democracia. Veamos en que consistía esta extraña mezcla, no sin antes aclarar que es un poco difícil distinguir entre las instituciones más antiguas o más recientes de los espartanos, cuya constitución aparecía como plenamente acabada en un pasado remoto.*

*Comenzando con el estudio de sus instituciones, nos encontramos con dos reyes de carácter hereditario, pertenecientes a dos familias cuyo origen se pierde en el mito. Su gran función era la de conducir el ejército en la guerra y gozar en esos momentos de autoridad absoluta. Tenían también a su cargo las funciones religiosas y lo que significaban sus personas para los espartanos, nos lo muestran las ceremonias que seguían a su muerte.*

*Por último los reyes formaban parte del consejo de ancianos o Gerusia que con ellos alcanzaba el número de treinta, compartiendo así la facultad deliberativa. Los ancianos eran electos por la asamblea llamada en Esparta, Apella, después de haber cumplido con su servicio militar, o sea, después de los 60 años. Eran nombrados, no por su agilidad o fuerza nos dice Plutarco, sino por su prudencia y virtud, de entre las familias más importantes de Esparta. La Gerusia preparaba los asuntos que deberían presentarse a la asamblea del pueblo y se convertía además, en tribunal de justicia.*

*La asamblea es la reunión de los ciudadanos espartanos, los llamados homonoi, los iguales, los dueños de tierras que tras un severo entrenamiento militar podrían ingresar en la Apella a los treinta años.*

*Por último, junto a los reyes y limitando en cierta forma la autoridad real, había unos magistrados, los éforos, que en número de cinco ejercían funciones ejecutivas, judiciales y policíacas. Eran electos entre todo el grupo de ciudadanos y a Aristóteles le alarmaba el hecho de que no rendían cuentas y además administraban justicia sin basarse en una ley escrita. Cuando uno de los reyes salía al extranjero, dos éforos lo acompañaban o sea, los representantes de los guerreros supervisaban la actividad real. Pero fue sobre todo a partir del siglo VII que esta importante magistratura incrementó su poder.*

*Las cosas estaban dispuestas de tal modo que los espartiatas no tuvieron preocupaciones de índole económica, por eso tienen asegurado un lote junto con sus ilotas, que no podían vender. Para evitar el deseo de lujo, su monea era de hierro, despreciada en el resto del mundo griego en donde circulaban monedas de plata. Los ciudadanos espartanos fueron uniformados por la simplicidad en sus vidas como observa Tucídides.*



*Pese a que un grupo de espartiatas, las familias más aristócratas, poseía mayor extensión de tierras que el ciudadano común, la igualdad se mantuvo por la institución de las comidas comunes. Todos los ciudadanos habiendo cumplido con su servicio militar y alcanzado la edad de treinta años, se reunían a comer juntos todos los días aportando cada mes su ración. Era ésta una sociedad masculina de guerreros en campaña; de ahí tal vez la excepcional libertad de que gozaban las mujeres.*

*Este tipo de organización se mantuvo debido al entrenamiento continuo y al cuidado puesto en la educación que se impartía, por parte del Estado, a todos los hijos de los espartiatas.*

*No es ya objeto de nuestro estudio la especial educación que recibían y que comenzaba aun antes de nacer el niño, en la selección de los padres mejor dotados físicamente. Educación que tenía como fin último mantener sujetos a los esclavos que les cultivaban la tierra. Objeto de otro estudio sería también el orgullo que sentían de sus leyes y el estricto apego a la ley que mostraban, viviendo en comunidad.*

*Los griegos, entre ellos Platón, aunque admiraban el régimen, espartano por su eunomía, no dejaban de reconocer que se trataba de una organización arcaica.*

*En Atenas, las funciones de los reyes pasaron gradualmente a los magistrados aristócratas, el primero de los cuales es el arconte, que originalmente era el jefe del clan.*

*Según Aristóteles la primera magistratura que surgió junto al rey o basileus, fue la del polemarcha, encargado de los asuntos de la guerra, después apareció el arconte o epónimo. Mucho más tarde se crean los tesmotetes, probablemente ante la injusticia de juicios arbitrarios.*

*Señalemos a grandes rasgos las funciones de los magistrados tal como se habían definido ya, desde antes de la legislación de Solón.*

*El basileus se encargaba de las funciones relacionadas con la religión del estado. Se convertía en juez de asuntos religiosos y presidía las reuniones del consejo o Areópago. El polemarcha además de conducir los ejércitos, era juez en los asuntos de los extranjeros. El tercero de ellos, el arconte, declaraba al entrar en funciones, conservar la propiedad de cada ciudadano miembro durase su mandato. Era juez supremo de los asuntos civiles y daba su nombre al año de su mandato, de ahí que fuera el epónimo.*

*Estos magistrados al terminar su mandato pasaban a formar parte del Areópago y, aunque procedían del grupo de los eupátridas, Aristóteles nos dice si los elegía el Areópago o la Eclesia o sea, la asamblea de ciudadanos.*

*El Areópago era el consejo de ancianos que fue minado el poder del rey hasta relegarlo únicamente a funciones religiosas. Era una magistratura vitalicia y "...tenía la misión de conservar las leyes y administraba la mayor y más importante parte de los asuntos de la ciudad y castigaba con penas corporales pecuniarias y sin apelación a todos cuantos delinquieran. Además nos dice que multaban a aquellos ciudadanos que no asistieran a las sesiones del Areópago o de la Asamblea que les correspondiese.*

Tenemos así en la Atenas anterior al siglo VI bien delineadas las instituciones políticas a las que nos habíamos referido al principio; magistratura, consejo y asamblea.

Los atenienses no fueron la excepción de entre las polis griegas y sufrieron la inquietud y descontento social, la stasis. Hay un intento de controlar ésta que coincide, con la aparición del primer código escrito, el de Dacrón, al que mencionamos únicamente por la importancia que tiene el hecho de que las leyes se fijaran por escrito.

El descontento continuó porque dice Aristóteles "...como los muchos eran siervos de los pocos, se levantó el pueblo contra los nobles". Y para acabar con la violencia, nombraron arconte para el año de 594 a Solón.

A partir de este momento se presiona más a las clases humildes para que rindan el máximo al menor costo, ya convirtiéndose en esclavos todos aquellos que cargados de deudas no las liquidasen en el plazo fijado o ya conservando sus tierras, pero dependientes de un rico que les daba grano para sembrar e instrumentos a cambio de una parte de la cosecha, como es el caso de los hectamorol.

Estos problemas le fueron presentados a Solón y mediante su famosa Seisactheia, abolió la esclavitud por deudas, devolvió la libertad a los que la habían perdido y liberó de sus cargas a los hectamorol que volvieron a cultivar sus tierras con libertad.

Por otro lado y al contrario de Licurgo que cerró a los espartanos el camino del comercio y los uniformó en el aspecto económico, Solón, quien percibía las transformaciones económicas del momento, amplió la base ciudadana, no de acuerdo al nacimiento sino según la fortuna, mediante cuatro grupos que se tasaron tomando en cuenta no el dinero sino la producción agrícola anual: 1ª. clase, los pentacosimedimni, 2ª. clase, los caballeros, 3ª. Los zeugites y 4ª. Los thetes, con cuotas decrecientes. De acuerdo a esta clasificación hacendaria se determinó el acceso a las magistraturas y la participación de la vida política".

De la transcripción de referencia, en el último párrafo se encuentra uno de los antecedentes del Derecho Fiscal o Tributario, en virtud de que se determinaba el acceso a las magistraturas por clases sociales y principalmente económicas.

Resalta, principalmente la Cultura de las Constituciones Espartana y Ateniense, demostrando con ello que los griegos tenían conocimiento del Derecho, del Apolis, de los regímenes monárquicos de las Asamblea y Magistraturas. Los griegos heredan a la humanidad su experiencia en el ámbito del Derecho Constitucional y donde se supone hubo más de ciento cincuenta constituciones que regulaban la vida de cada una de las ciudades o regiones que integraban a la antigua Grecia.

## 2.- ROMA.

Corresponde al pueblo romano ser el verdadero creador de la institución denominada Derecho al avocarse éstos al conocimiento de las leyes que regularían la vida en sociedad, entre ellas, el derecho de familia, el sucesorio, el tributario.

Se reconoce de los romanos sus grandes monumentos jurídicos como el Digesto y la Ley de las Doce Tablas. El conocimiento de este pueblo es uno de los más ricos y abundantes que encontramos en toda la bibliografía de la actual ciencia del Derecho.

Así tenemos, que los tratadistas como AGUSTÍN BRAVO GONZALEZ Y SARA BIALOSTOSKY (2) nos dicen lo siguiente:

*" LA LLAMADA REFORMA SERVIANA.- Servio Tulio lleva al cabo una gran reforma en la vida pública de Roma; principia por dividir a la ciudad en cuatro tribus urbanas y en un número indeterminado de tribus rústicas, que más tarde fue de treinta y una. A continuación estableció el censo para conocer la fortuna de todos los habitantes, tanto patricios como plebeyos, para que todos contribuyeran al sostenimiento del estado, dividió para este fin en cinco clases a los habitantes. Con los más ricos formó dieciocho centurias de caballeros; con los que poseían una fortuna de cien mil ases o más, formó ochenta centurias; con los de setenticinco mil ases formó veinte centurias; con los de cincuenta mil otras veinte; así como con los de veinticinco mil ases veinte más; con los de fortuna de once mil ases, formó treinta centurias; con los de escasos recursos formó dos centurias de zapadores y tres de músicos. El total era de ciento noventa y tres centurias.*

*Con esta reforma aseguró Servio Tulio los cuadros del ejército y obtuvo que tributaran todos aquellos que por su capacidad económica podían hacerlo.*

*CAIDA DE LA MONARQUIA.- En esta legendaria época nada se puede afirmar con certidumbre, pues los historiadores aparecen más tarde. Algunos historiadores dan como razón de la caída de la monarquía el que los reyes favorecían a la plebe en detrimento de los intereses de los patricios.*

*CRISIS DE LA REPUBLICA.- Los dos triunviratos. Como los cónsules duraban un daño en el ejercicio de sus funciones, el senado adquirió una gran fuerza política por ser el único cuerpo permanente en Roma. Mario lucha contra ese poder y Sila lo defiende, pero la sucesión de estas dictaduras acostumbra a los romanos al gobierno de un solo hombre, propiciando el advenimiento del Imperio. Poco después de abdicar Sila apareció Pompeyo, quien aliado con Craso dominaron el ejército, al regreso de sendas expediciones se encontraron con Julio César y firman un pacto, formándose el primer triunvirato. Craso muere en el Asia Menor, Julio César va a las Galias y Pompeyo maquina contra él en el senado, consiguiendo que éste lo llame; César obedece, pero regresa con sus legiones, huyendo Pompeyo. Tiempo después es asesinado Julio César y se forma el segundo triunvirato con Marco Antonio, Lépido y Octavio, el segundo es eliminado; Marco Antonio va a combatir a los egipcios, pero cae en manos de Cleopatra y posteriormente es vencido por Octavio, quien regresa a Roma como triunfador y ayudado por Agripa se torna emperador.*

*ESTADO DEL DERECHO.- Al caer la monarquía y abrogarse las leyes regias, el derecho que se aplicó fue el dimanado de la costumbre, hasta que Terentilio Arsa logró la redacción de un Código escrito: la ley de las Doce Tablas,*

aplicable a toda la población. Después viene la labor interpretativa del derecho en que intervinieron los pontífices y posteriormente los magistrados y jurisconsultos. El escrito y formalista derecho civil antiguo se humaniza conforme entre a Roma el derecho de gentes. Al sistema rígido de las acciones de la ley, sucede el procedimiento formulario, en conde al lado de las acciones stricti iuris tienen cabida las acciones bonae fidei

**CAMBIOS ECONOMICOS, RELIGIOSOS Y SOCIALES.-** La economía del Imperio depende del comercio, se acentúa el abandono del cultivo de los fundos itálicos, pero se concentra en Roma la producción agrícola de las provincias. El emperador asume también el mando religioso y la antigua religión romana se transforma con la adopción de los cultos de los pueblos conquistados. Podemos distinguir dos grandes capas sociales: los humildes, los desheredados y los honestos o privilegiados, entre los cuales figuran los caballeros, los publicanos y el orden senatorial. Se forma también la clase castrense que se profesionaliza y tiene gran influencia en el derrocamiento y nombramiento de los emperadores”.

De la obra citada, se resume principalmente lo siguiente: En la reforma de Servio Tulio en la vida pública de Roma, se estableció el censo para conocer la fortuna de todos los habitantes, tanto patricios como plebeyos y con el objeto de contribuir al sostenimiento del Estado. Tal antecedente servirá como modelo para todos los Estados y naciones que le siguieron a dicho pueblo.

EUGENE PETIT (3) encontramos la distinción del derecho escrito y del derecho no escrito, así como las fuentes del derecho, según se puede ver del texto siguiente:

*“Desde otro punto de vista, Ulpiano divide el derecho en derecho escrito y derecho no escrito: jus scriptum et jus non scriptum. El derecho escrito es aquel que tiene un autor cierto, que ha sido promulgado por el legislador. El derecho no escrito está formado por el uso, por la tradición. Poco importa que el mismo haya sido consignado en los textos, pues, a pesar de ello, no conserva menos su nombre en razón de su origen, que es la costumbre.*

**III.- Fuentes del Derecho.-** Se hace preciso distinguir las fuentes del derecho escrito y las del derecho no escrito. El derecho escrito proviene de las fuentes siguientes: 1. Las leyes o decisiones votadas por el pueblo, en los comicios, sobre la proposición de un magistrado senador. Se concluyó por aplicar también esta calificación a los plebiscitos. 2. Los plebiscitos, o decisiones votadas por la plebe en los concilia plebis sobre la proposición de un tribuno. 3. Los senadoconsultos, decisiones votadas por el Senado. 4. Las constituciones imperiales que emanan de la voluntad del emperador. 5. Los edictos de los magistrados, es decir, las reglas de derecho que los magistrados encargados de la justicia civil, sobre todo los pretores, publicaban sus edictos al entrar en funciones. 6. Las respuestas de los prudentes, o dictámenes de los jurisconsultos. Sin embargo, solamente a partir del reinado de Adriano es cuando los edictos codificados en el Edicto perpetuo y las respuestas de los prudentes, bajo ciertas condiciones, pueden ser contados en el número de las fuentes del derecho escrito.

*El derecho no escrito no tiene más que una fuente: la costumbre”.*

El DR. GUILLERMO FLORIS MARGADANT S. (4) menciona a la Ley de las Doce Tablas, misma que dada la importancia de dicho documento se transcribe a continuación:

*" LAS DOCE TABLAS. Tras estos datos sobre las leges rogatae en general debemos mencionar la primera ley importante del derecho romano, que conocemos en gran parte: la ley de las XII Tablas, resultado de las labores de una comisión especial.*

*Esta codificación de las bases de los derechos privado y público de la antigua Roma significaba una victoria para los plebeyos. Según la leyenda, el tribuno Terentilio Arsa pidió, desde 462 a. d. J.C., que el derecho se fijara por escrito. Luego de tenaz resistencia (ya que el derecho consuetudinario es el arma de los patricios, de cuyo seno surgen los jueces que deciden si una costumbre constituye derecho o no) envió Roma, en 454, una embajada a Grecia –en realidad, probablemente a las ciudades colonizadas por los griegos en el Sur de Italia -, para inspirarse en el superior derecho griego (recordemos la legislación de Solón). A su regreso, en 451, los decemviri (todos patricios) codificaron en diez tablas los puntos esenciales, con la siguiente distribución.*

*Tablas I-III.- Derecho procesal.*

*Tabla IV.- Derecho de familia. Contiene la reglamentación de la patria potestad, siguiendo tradiciones arias. Allí encontramos también la disposición de que el padre debe matar al niño que nazca deforme.*

*Tabla V.- Derecho sucesorio, con la libertad testamentaria, tan sorprendente desde el punto de vista sociológico.*

*Tabla VI.- Derecho de cosas. Se esboza la distinción entre propiedad y posesión.*

*Tabla VII.- Derecho agrario. En esta tabla se incluyen las diversas servidumbres legales, materia tan importante para una comunidad agrícola como Roma*

*Tabla VIII.- Derecho penal, con el sistema del talión para lesiones graves y tarifas de "composición" para lesiones de menor importancia, con la meritoria diferenciación entre culpa y dolo en materia de incendio y la especificación de muy graves penas para ciertos delitos que afectaban el interés público, como son el testimonio falso o la corrupción judicial.*

*Tabla IX.- Derecho público.*

*Tabla X.- Derecho sacro. En ella encontramos también disposiciones prohibiendo manifestaciones lujosas durante las exequias.*

*Poco tiempo después, hubo necesidad de hacer algunas modificaciones y añadiduras, y una segunda comisión (esta vez, con participación plebeya) formuló un proyecto de dos tablas adicionales, que fueron aprobadas en 449 a. de J.C.*

*Según la leyenda, estas tablas, de madera, se quemaron durante la invasión de los galos (390 a. de J.C.). Quizás fueron luego grabadas de nuevo; también es posible que sólo se transmitieran por tradición oral. Ciertamente es que formaron parte del programa de las escuelas, cuando menos hasta la época de Cicerón, y en tiempos imperiales estaban en la plaza de la nueva Cartago, colonia romana fundada sobre las ruinas de la antigua enemiga de Roma".*

Como lo señala el Doctor FLORIS MARGADANT, dicho documento representa las bases del Derecho Privado y del Derecho Público, establece la fijación del Derecho escrito, predominando sobre el Derecho consuetudinario,

también se observa de la Ley de las Doce Tablas un Derecho procesal; un Derecho de familia, un Derecho sucesorio, un Derecho de cosas, un Derecho agrario y un Derecho sacro.

Roma, representa para los juristas la cuna y la fuente del Derecho que regirá la vida de la humanidad.

A mayor abundamiento FRANCISCO CARDENAS ELIZONDO (5), citando a EZIO VANONI nos aporta la siguiente información:

*"Así escribe Ezio Vanoni al referirse al origen de los tributos a cargo de los ciudadanos romanos: "El tributo de los ciudadanos cuyos orígenes se hace remontar a la época monárquica, era una contribución a la que se sujetaba todo ciudadano en proporción a su patrimonio cada vez que las circunstancias de la guerra y otras necesidades extraordinarias del Estado la requirieron".*

### 3.- ESPAÑA.

España representa para nosotros la conquista y sojuzgación del pueblo mexicano, pero también representa la llegada de una nueva cultura más avanzada que la nuestra. En cuanto a la materia de estudio FRANCISCO CARDENAS ELIZONDO (6), citando a ESCRICHE sobre España, nos dice lo siguiente:

*"Enseguida continua diciendo Escriche, ya para referirse al caso de España: "Adoptóse entre nosotros la nomenclatura romana, llamándose fisco o cámara del rey el tesoro o patrimonio de la casa real, y erario el tesoro público o del Estado, confundiéronse luego ambos tesoros bajo el nombre de fisco; y últimamente no se entiende ya por fisco sino el erario del Estado, o sea la hacienda pública."*

La Constitución Política de la Monarquía Española, también llamada Constitución de Cádiz de 1812 representara para el pueblo mexicano un avance democrático y una nueva forma de gobierno monárquico, pero a partir de entonces, los ciudadanos españoles y de la Nueva España gozaran de ciertos derechos constitucionales, según se puede leer de los artículos 1, 2, 3, 4, 13, 14, 15, 16, 17, 23 y 24 de dicha constitución, en la Obra de FELICIANO CALZADA PADRÓN (7)

*"...TITULO I DE LA NACIÓN ESPAÑOLA Y DE LOS ESPAÑOLES.  
CAPITULO 1. De la Nación española. Artículo 1º. La Nación española es la reunión de todos los españoles e ambos hemisferios. Art. 2. La Nación española es libre e independiente, y no es ni puede ser patrimonio de ninguna familia ni persona. Art. 3. La soberanía reside esencialmente en la Nación, y por lo mismo pertenece a ésta exclusivamente el derecho de establecer sus leyes fundamentales. Art. 4. La Nación está obligada a conservar y proteger por leyes sabias y justas la libertad civil, la propiedad y los demás derechos legítimos de todos los individuos que la componen. ...CAPITULO III. Del gobierno. Art. 13. El objeto del Gobierno en la felicidad de la Nación, puesto que el fin de toda sociedad política no es otro que el bien de los individuos que lo componen. Art. 14. E Gobierno de la Nación española es una Monarquía moderada hereditaria. Art. 15. La potestad de hacer las leyes reside en las Cortes con el Rey. Art. 16. La potestad de hacer ejecutar las leyes reside en el Rey. Art. 17. La potestad de*

*aplicar las leyes en las causas civiles y criminales reside en los tribunales establecidos por la ley”.*

#### **4.- ALEMANIA.**

Se le reconoce como uno de los pueblos más estudiosos de la ciencia del derecho, como posteriormente tendríamos a un HANS Kelsen.

ALICIA RODRÍGUEZ RAMÍREZ (8) en su tesis profesional apunta sobre ALEMANIA lo siguiente:

*“ En cierta época, se dio a esta palabra Fisco un significado diferente, se consideró un ente con personalidad distinta del Estado y del Príncipe, pero suficientemente para ser el detentador de la hacienda pública.*

*Fleiner, hablando de la teoría del Fisco en Alemania dice “Según esta teoría el patrimonio público no pertenecía ni al Príncipe, ni al Estado soberano, sino a un sujeto jurídico distinto de ambos; el fisco, o se aun apersona sometida al Derecho Patrimonial (Instituciones del derecho administrativo pág. 29. A principios del siglo XVIII se estudia la teoría del Crédito Público por Davenant, Hutchinson”.*

RAUL RODRÍGUEZ LOBATO (9), citando la Teoría de Eberberg, hace el siguiente comentario:

*“La teoría de Eberberg se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Flores Zavala al comentar esta teoría nos dice que Eberberg considera el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general*

*Esta teoría es del tipo que critica Pugliese por simplista y, hasta cierto punto, materialista y que considera que queda al margen de la Filosofía, la Moral y la Ciencia Jurídica”.*

Debo hacer notar que el autor citado no menciona la fuente del texto que se transcribe con anterioridad.

LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ (10) Doctor en Derecho y Profesor de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Campus Acatlán y en relación con el presente trabajo, comenta que:

*"Hemos expresado que el Estado en uso de su poder de imperio establece las contribuciones necesarias, y que los particulares, sometidos a ese poder, deben participar con una parte de su riqueza. "Los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado; para cubrir los gastos de guerra, etc... y se concedieron a petición de los soberanos. Sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda Pública". (Von Eheberg, Karl Theodor, Compendio de Hacienda Pública, Pág. 81, Editorial América; México, 1945)".*

## 5.- FRANCIA.

Los franceses que siguen el mismo sistema de las monarquías absolutas de reyes, príncipes, duques, no desconocen el derecho impositivo, el cual se encuentra basado en los tributos, según nota de pie de página de la obra de FRANCISCO CARDENAS ELIZONDO (11) y que dice:

*"La renovación de los conceptos que informaban la detracción de los tributos y la reorganización del sistema tributario sobre nuevas bases constituyeron algunos de los más destacados efectos de la Revolución Francesa. Se observó que entre las reformas introducidas desde los primeros momentos se incluyó la relativa a las peticiones formuladas por el pueblo en relación a los tributos y que, en el momento de apertura de la histórica Asamblea de los Estados Generales, los Ministros del Rey ya habían renovado en gran medida la organización tributaria".*

El autor citado resalta el avance del pueblo francés en destruir el sistema monárquico, el cual se consuma con la Revolución Francesa (1789), y al respecto escribe.

*"No fue sino hasta finales del siglo XVIII, con la discusión de las ideas surgidas de la Revolución Francesa, cuando salió completamente renovada la concepción ética política del tributo, considerándolo como uno de los más nobles deberes del ciudadano, no se consideró ya a la imposición como un simple atributo de la soberanía, sino como un medio necesario a fin de que el Estado pueda prestar los servicios públicos".*



## BIBLIOGRAFIA. CAPITULO I

- (1) GONZALEZ ORTIZ MARIA CRISTINA, Revista Multidisciplina, "Las Constituciones Espartana y Ateniense", Edición 5, publicada por la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Acatlán" UNAM, Año 2, 1981. Pp. 22-29.
- (2) BRAVO GONZALEZ AGUSTÍN Y SARA BIALOSTOSKY. "Compendio de Derecho Romano" Editorial Pax. México, 1966. Pp. 10-14.
- (3) PETIT EUGENE. "Tratado Elemental de Derecho Romano" Editorial Nacional, México, 1966. Pp. 22-23.
- (4) FLORIS MARGADANT S. GUILLERMO."El Derecho Privado Romano". Editorial Esfinge, S.A. 2ª Edición. México 1965. Pp. 47-48.
- (5) CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO. "Introducción al Estudio del Derecho Fiscal". Editorial Porrúa, 2ª. Edición. México, 1999. P. 27.
- (6) CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO. Ob. Cit. Pp. 25-26.
- (7) CALZADA PADRÓN FELICIANO. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Harla, México. Pp. 397, 399.
- (8) RODRÍGUEZ RAMÍREZ ALICIA. Tesis profesional "Diversos Aspectos del Derecho Penal Fiscal en el Código Financiero del Distrito Federal" P. 11.
- (9) RODRÍGUEZ LOBATO RAUL. "Derecho Fiscal". Oxford University Press, 2ª. Edición, México, 1999. P.102.
- (10) DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. "Principios de Derecho Tributario". Limusa Noriega Editores, México, 1999. P. 45.
- (11) CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO. Ob. Cit. P. 28.

## CAPITULO II. ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Antes de entrar al siguiente capítulo, diré que la Historia de México debe de seguirse enseñando en la Universidad, cualquiera que sea la carrera y en especial en la Licenciatura de Derecho.

Al revisar la bibliografía en consulta, observé que no todos los autores se detienen en los antecedentes; uno de los tratadistas que si se preocupa por México, lo es el maestro en Derecho HUGO CARRASCO IRIARTE (12) actual Subprocurador de Servicios Jurídicos de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, analiza las tres épocas del Derecho Tributario en el México Antiguo, Colonia e Independiente, motivo por el cual transcribo en lo conducente lo siguiente:

### 1.- EPOCA PRECORTESIANA

*"En cuanto a ésta, cabe aludir a lo expresado por fray Diego de Durán, respecto de los grandes tributos y riquezas que se encontraban en Tenochtitlán:*

*La historia mexicana hace en este lugar una digresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la ciudad de México y con que servían a los que con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumentos e sus personas y por honra de su rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su república y de haber sujetado tantas ciudades y provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, eran (de) estos tributos reales participantes. Y nómbrales por sus nombres, por la grandeza de sus hechos, como en Francia a los Doce Pares, o como en España el Cid, Bernardo del Carpio, el conde Fernán González, Diego García de Paredes y otros valientes y valerosos varones, de cuya destreza y valentía están las escrituras llenas.*

*A la misma manera, la historia cuenta y dice los valerosos varones que pro grandeza y valentía y por los grandes y excesivos trabajos que padecieron y sufrieron en ganar y sujetar a Azcaputzalco, a Cuyuacan, la provincia de Xuchimilco, y a Tepeaca, etc.*

*Todos estos pueblos y provincias y ciudades populosas vencieron y desbastaron los valerosos varones que aquí nombraré, que son el gran Tlacaelel, Cuatlehuatl, Tlacauepan, Tlatolzac, Epcoahuatl, Tzompantli, Huehue, Motecuhzoma, Huehue Zaca, Citlalcoatl, Aztacoatl, Axicyo, Cuauhtzitzimilt, Xiconoc, por cuya causa fue México engrandecido y temido y reverenciado y el nombre mexicano servido y atacado.*

*Y éstos empezaron y dieron principio a las guerras para ser subidos, como lo fueron, y a quien daban grandes riquezas y tributos. Conviene a saber: gran cantidad de oro, así en polvo como en joyas; gran cantidad de piedras verdes de hijada y de piedras de cristal y comerinas y de sangre, piedras de ámbar y de mil géneros de piedras: que apuesta gente es aficionada en gran manera, y así su principal idolatría siempre se fundó en adorar estas piedras, juntamente con las plumas, a las cuales llamaban sombra de los dioses.*

*Porque, aunque en esta tierra no tenían seda, en la ropa de algodón labrada y pintada hubo gran curiosidad y lindeza, pulideza y galanía. Juntamente*

*las mantas de nequén que los chichimecas tributaban, delicadísimamente labradas y pintadas de colores, en ellas escudos con águilas doradas y con otras mil armas y divisas en ellas, y de éstas, muchas y gran cantidad.*

*Tributaban de otras provincias jícaras hondas, grandes y chicas, unas llanas, otras labradas, otras doradas y pintadas de ricos y curiosas pintoras, que hasta el día hoy duran, y las hay muy curiosamente labradas. Tributaban otras jícaras grandes y llanas, que las tenían como acá tenemos las fuentes de plata, o platos grandes para sacar la comida a la mesa y para dar aguamanos. Daban también unas jícaras con sus asas, muy curiosas, como calderetas. En fin, tributaban de todo género de estas jícaras, grandes y medianas, y chicas y más chicas, de diferentes hechuras y maneras y modos y colores.*

*Otros tributaban ropas de mujeres, de camisas y naguas, tan curiosas y galanas como a su modo podían hacer, llenas de anchas azanegas, muy curiosamente labradas de diversos colores y pinturas y plumerías en los pechos, anchas armas pintadas, con hilo de colores y, a las espaldas, en otras, ponían rosas labradas; en otras, águilas imperiales; otras cuajadas de flores labradas, tan matizadas de plumería, que era contento verlas. Naguas riquísimas de precio y valor, tejidas curiosamente y con excelentes artificios. La cual ropa se gastaba en las señoras y mujeres de los señores y grandes.*

*En fin, imagínese todo lo que se puede imaginar que en esta tierra podrá haber que tanto se tributaba en México. Hasta paneles de miel y las mismas abejas en su colmenas; grandes cántaros de miel blanca y de esotra prieta; resina de los árboles, tea para alumbrar, tizne para tiznarse y embijarse. Y las provincias que carecían de bastimentos, ropa y de todo lo dicho tributaban mozas, muchachas y muchachos, los cuales repartían entre sí los señores, y aquellos llamaban esclavas, y, así, casi todas las tomaban por mancebas y éstas parían y son los hijos de esclavos que algunos dicen. En sus pleitos pretensiones, cuando más no puede, salen y acotan con decir: "Era hijo de esclava." Y son lo que parían estas mancebas que tributaban algunos pueblos antiguamente.*

*A esta causa se daban por siervos y vasallos de los mexicanos, y les tributaban de todas las cosas criadas debajo del cielo: de oro, plata, joyas, piedras, plumas, armas, mantas, cacao, algodón, maíz, frijoles, huauchli, pepitas, chile de todo género, harina de todas semillas, pelates, asentaderos, leña, carbón, loza de todo género, cotaras, piedras, madera, cal, caza de todo género de animales, bravos y domésticos; cueros de animales, curados y ricos; culebras grandes y chicas, bravas y mansas; pescados frescos y en barbacoa.*

*De todo tanta cantidad que no faltaba día de esta vida que no entrara en la ciudad de México gente forastera, con gran cantidad de todas estas cosas, así de provisión, como de riqueza, para el rey y para los grandes señores, lo cual ganaron con su sudor y trabajo y con la fuerza de su pecho y de su cabeza y brazo, sujetando todas las naciones y trayéndolas en perpetua esclavonía y servidumbre. El cual ejercicio y oficio les dejó el dios Huitzilopchtli, prometiéndoles su favor y ayuda.*

#### **División de tributos.**

*Los tributos que existían entre los aztecas pueden dividirse en dos grandes grupos:*

- a) *Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas.*

b) *Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos.*

*Aquellos pueblos que estaban sometidos a los aztecas tenían que pagar los tributos siguientes: en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.*

*ALONSO DE ZURITA expresa que al efectuarse la conquista de una provincia, los mexicanos señalaban algunas tierras en las cuales todo el común labraba y hacía sementeras conforme a lo que se daba en cada parte, y que aquello debía darse como tributo. Sin embargo, parece que ésta no es la opinión de la mayoría de los historiadores, como OROZCO Y BERRA, CHAVERO y el padre CLAVIJERO, pues por lo menos coexistían las dos formas:*

*Lo que parece más probable es que independientemente de las tierras a los principales caudillos vencedores, los cuales tenían derecho al servicio personal de los vencidos; y esto parece confirmarse cuando CLAVIJERO, al hablar de la guerra entre los tepanecas y los mexicanos, expresa que el rey Itzcóatl dio a Moctezuma Ilhuicamina y a los otros que se habían señalado en la guerra una parte de las tierras conquistadas y otras a los sacerdotes para su subsistencia.*

**Tributos que debían pagar los propios mexicanos**

*Los mexicanos pagaban a sus señores naturales el tributo religioso y el tributo en tiempo de guerra.*

*Como entre los aztecas se hallaba muy arraigado el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran también muchos ministros. Según cálculos de los historiadores OROZCO Y BERRA, CLAVIJERO y TORQUEMADA, en la República existían 40 000 teocallis con un millón de ministros: para este cálculo se basaron en que solamente en el templo mayor había 5000 ministros.*

*Para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos se tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, denominadas teotoalpan o tierras de los dioses, y tres clases de tributos; el de las primicias de los frutos del campo, el de mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copa y vestidos, y tributo de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos”.*

## 2.- EPOCA COLONIAL.

La Colonia representa la derrota del pueblo mexicano y la conquista de los españoles, quienes por más de trescientos años impusieron su cultura, su religión, sus leyes y su sistema de gobierno, el cual influyó en la vida política de los mexicanos y de los criollos, quienes consolidarían el grupo que se opusiera a los españoles que eran enviados del reino a gobernar a la Nueva España.

El mismo autor citado con anterioridad (13), sobre esta etapa de la historia, comenta

*“Es conveniente señalar brevemente, como lo puntualiza Guillermo Floris Margadant S., que en realidad la Nueva España no era una típica “colonia” sino un reino, que tuvo un rey, coincidente con el de Castilla. Aquí era representado por un virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilada y vivía entre súbditos de la Corona, quienes, aunque a menudo de origen*

peninsular, habían desarrollado un auténtico amor a su patria ultramarina; además, generalmente no estuvieron animados por el deseo "colonizador" de enriquecerse aquí para regresar luego a la madre patria (desde luego, hubo excepciones al respecto). También la preocupación de la Corona por los intereses espirituales y materiales de los indios se destaca favorablemente del espíritu "colonial" observado en otras empresas colonizadoras, efectuadas por países occidentales en aquellos siglos.

En cuanto a la primera exacción tributaria, JOSE MIRANDA, indica:

La versión de esta primera exacción tributaria de BERNAL DIAZ, aunque no difiere esencialmente de la de Cortés, la aclara y rectifica en algunos extremos. Escribe el autor de la Historia verdadera:

"Pues como el capitán Diego de Ordaz y los demás soldados por mi ya nombrados vinieron con muestras de oro y relación que toda la tierra era rica, Cortés, con consejo de Ordaz y de otros capitanes y soldados, acordó de decir y demandar al Moctezuma que todos los caciques y pueblos de la tierra tributasen a Su Majestad y aquel mesmo, como gran señor, también diese de sus tesoros. Y respondió que él enviaria por todos los pueblos a demandar oro, más que muchos de ellos no lo alcanzaban; sino joya de poca valía que había habido de sus antepasados. Y de presto despatchó principales a las partes donde había minas y les mandó que diese cada pueblo tantos tejuelos de oro fino, del tamaño y gordor de otros que le solían tributar, y llevaban para muestras dos tejuelos, y de otras partes no le traían sino joyezuelas de poca valía".

Por lo que se refiere al destino del tributo, el conquistador de México no procede con lógica en el que dio al primeramente impuesto. Si era tributo de vasallos, debió corresponder al rey de España. Sin embargo, Cortés lo distribuyó como si fuera botín, conforme a las disposiciones dadas para el reparto de éste. Al obrar así, mostraba ya don Hernando sus designios, que aparecerán con más claridad en el futuro inmediato: sus miras se dirigían a canalizar los tributos hacia los conquistadores; a conseguir para éstos una recompensa que los indemnizara de los gastos y sacrificios de la Conquista y los sujetara a la tierra, cuya dominación sólo ellos podían asegurar.

Las contribuciones durante la dominación española quedan comprendidas de la forma siguiente:

1. Impuestos sobre el comercio exterior; en esta categoría estarían incluidos los denominados almojarifazgo, grana, añil y vainilla, impuestos de caldos (en los que se refiere a los aguardientes y vinos llevados de España), anclaje, armada, avería y otros derechos de mar, y estanco de lastre.
2. Impuestos y gravámenes en el comercio interior: alcabala, pulperías, derechos del quinto de oro y plata, derechos de vajilla, de amonedación y de ensaye; minería, señoreaje de la minería; impuestos a pulques; ramo de muralla; peaje y barcas; real desagüe de Huehuetoca; estancos; azogues, cobre, estaño, plomo, alumbre y cordobanes; gallos naipes, nieve, pólvora, salinas, tabaco, así como impuestos de caldos (respecto al aguardiente fabricado en Parras y en algunas otras regiones del país).
3. Impuestos sobre la agricultura y ganadería; diezmos y licencias. Impuestos sobre sueldos y utilidades: media anata secular, y mesadas y medias anatas eclesiásticas.
4. Impuestos sobre actos, documentos y contratos: papel sellado.
5. Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos: lotería.

6. *Impuesto de capacitación: tributos, medio real de fábrica, medio real de hospital y medio real de ministros.*
7. *Alejandro de HUMBOLDT, en su Ensayo político sobre el reino de la Nueva España, destacó que sería fácil probar que si el reino de México tuviese un gobierno sabio, si abriese sus puertas a todas las naciones amigas, si recibiese colonos chinos y malayos para poblar sus costas occidentales desde Acapulco hasta Colima, si aumentase los plantíos de algodón, café y caña de azúcar, y si estableciese un justo equilibrio entre los trabajos de la agricultura, el beneficio de las minas y su industria manufacturera, podría por sí solo y en pocos años dar al gobierno español una utilidad líquida doble de la que da hoy día toda la América española.*

*La tesorería de Madrid recibía del virreinato de la Nueva España de cinco a seis millones de pesos al año, del virreinato de Perú cuando más un millón, del virreinato de Buenos Aires de 600 000 a 700 000 y del virreinato de la Nueva Granada de 400 000 a 500 000”.*

### 3.- MÉXICO INDEPENDIENTE

Como mexicana debo detenerme para mencionar al Cura de Dolores, DON MIGUEL HIDALGO Y COSTILLA, reconocido como el padre de la patria e iniciador de la Guerra de Independencia en contra de los Españoles. Asimismo, resaltando su decreto de abolición de la esclavitud y cancelación de los tributos sobre castas, de fecha 6 de diciembre de 1810. Otro de nuestros héroes DON JOSE MARIA MORELOS Y PAVON, quien fue el creador de instituir el Congreso para la elaboración de la Constitución de Apatzingán, Michoacán, del 22 de octubre de 1814, y que es considerado como uno de los documentos políticos más relevantes del movimiento de Independencia.

El autor HUGO CARRASCO IRIARTE (14), sobre esta parte de la historia, nos ilustra con lo siguiente:

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

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

Respecto a la situación del erario en ese año económico y al sistema hacendario que regía entonces, LUIS DE LA ROSA decía en su Memoria del 8 de julio de 1845, pp. 2-4.

No sé si pueda decir con propiedad que haya un sistema de hacienda en México, e ignoro si se pueden fijar con seguridad las bases sobre que tal sistema se halle establecido. Al ver que casi todo lo que es o puede ser una riqueza se halla gravado con impuestos y que, no obstante las contribuciones, no rinden sino un producto muy pequeño comparado con el valor de la riqueza pública, se creería que el sistema de hacienda adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto quedaría bajo una administración bien sistemada. Sin duda que ha habido en nuestro país hombres dotados de todos los talentos e instrucción necesarios para sistematizar la hacienda; pero dos grandes obstáculos se han opuestos a los esfuerzos con que esos hombres han procurado dirigir y regularizar la hacienda pública; la anarquía que tan frecuentemente ha destrozado a nuestro país y la confusión de ideas en materia de economía política, que ha dividido también a los hombres en sectas y partidos, han desorganizado constantemente las rentas públicas y han hecho de la hacienda un caos, en cuya confusión ya no se puede seguir más que este principio: conservar y no destruir ya lo que ahora existe, conservar y mejorar hasta donde sea posible las rentas actualmente establecidas; conservar esos elementos, hacerlos cada día más productivos y esperar que en circunstancias más favorables y propicias el talento recoja esos mismos elementos, ahora dispersos, para coordinarlos y formar de ellos el sistema de hacienda más adecuado a las necesidades del país y a su civilización, el más benéfico a todas las clases del Estado. Tales son los principios que yo me propuse seguir al tomar a mi cargo el ministerio. No tendré la gloria de haber realizado bellas teorías, pero tampoco sufriré la pena y el remordimiento de haber destruido, por un espíritu indiscreto de innovación y de reforma los escasos recursos del erario.

No creo que pueda establecerse jamás un sistema de hacienda, ni que sea posible nivelar los ingresos y egresos del erario, en un país en que cada jefe de partido, al proclamar una nueva revolución, puede apoderarse del tesoro público como de una presa y distribuirlo entre sus partidarios como si fuese su herencia o patrimonio. Al llegar a su desenlace cada guerra civil, la Nación ha pagado los caudales que prodigaron los sublevados para atacar al gobierno y los que prodigó el gobierno para sostener su poder, la misma guerra de Independencia, tan justa y tan gloriosa como fue, dejó a la Nación el gravamen de pagar las deudas que contrajo el gobierno colonial para sostener su dominación, y las que contrajeron los jefes del pueblo para conquistar la Independencia. Cada guerra civil ha dejado también al país un nuevo gravamen de empleos, de premios y recompensas, que han aumentado excesivamente los gastos del erario. En cada guerra civil, los jefes de ella han impuesto nuevas contribuciones o han abolido las que se habían establecido, han variado los métodos de administración, han dispensado el pago de algunos impuestos, o han extorsionado a los ciudadanos con embargos y expropiaciones de todo género que los han empobrecido. En cada guerra civil, un cierto número de empleados que tenían las rentas públicas han tomado parte en las revoluciones o las han promovido, o las han costado tal vez con los mismos caudales de la Nación, únicamente por dilapidar los fondos del erario, o por cubrir las dilapidaciones de que se habían hecho responsables. Muchas veces los poderosos contrabandistas han suscitado una revolución, han devastado y ensangrentado al país con una nueva guerra civil, únicamente por ganar un tanto por ciento más en sus mercancías. Durante las discusiones apasionadas que preceden siempre en

*nuestro país a una guerra civil, la imprenta ha combatido como ruinosas todas las contribuciones establecidas, para desacreditarlas y privar así de recursos al gobierno que sin ellas no puede sostenerse. Así es como se ha perdido en nuestra Hacienda, por resultado de la guerra civil, todo sistema, toda regularidad administrativa, así es como se ha hecho olvidar a los ciudadanos el deber de contribuir para los gastos públicos, y se han infundido a las clases más numerosas de la sociedad ideas tan erróneas como la de creer que se puede vivir en sociedad y disfrutar de todos los beneficios de la civilización sin contribuir para los gastos que todo gobierno, que toda administración hace necesarios.*

*Podríamos extendernos un poco más en la panorámica de los antecedentes, pero con señalar lo sobresaliente se cumple el objetivo y así llegamos a las postrimerias del siglo XIX, cuando al atravesar por las vicisitudes naturales a unas finanzas en formación, existe otro dato interesante: hacia 1892 el gobierno de Díaz confrontó una situación sumamente crítica en el aspecto de la hacienda pública, pese a la recuperación paulatina que obtuvo en sus anteriores años de gobierno. Tal crisis hizo que Porfirio Díaz invitara como colaborador en el ramo de hacienda a Matías Romero y como su secretario a José I. Limantour, quienes sustituyeron al ministro Dublán, cuya actuación tuvo sus aciertos y se tradujo en cierta recuperación del erario, sin embargo, tales aciertos no fueron perdurables debido a la falta de método que se observó en su administración. Esta vez Matías Romero duró escaso medio año al frente de la hacienda pública, pues a principios de 1893 entregó Limantour el ministerio y, contra la opinión que prevalecía en aquel entonces, no suspendió el pago de la deuda al extranjero. Con ello conservó el crédito y prestigio de México y, siguiendo un programa financiero de muchos alcances de acuerdo con las ideas reinantes, logró sortear la crisis y llegar a 1895, cuando, por primera vez en la historia de la Nación independiente y gracias a su acertada administración, obtuvo y presentó al país un saldo favorable en más de un millón de pesos en las cuentas de la hacienda pública.*

*En su libro La sucesión presidencial en 1910, en cuanto al ramo hacendario relacionado con la administración de Porfirio Díaz, Francisco I. MADERO, precisa lo siguiente:*

*Este es uno de los ramos más difíciles de tratar para una persona que no pertenece a las esferas del gobierno, pues para emitir juicios fundados sobre la mayor parte de los asuntos que lo conciernen sería preciso hacer estudios comparativos y minuciosos sobre estadísticas y datos de otras clases.*

*Por tal razón, nos veremos precisados a tocar este punto superficialmente. Numerosas estadísticas se publican con frecuencia, de las cuales resalta nuestro progreso material y el estado bonancible de la hacienda pública.*

*Por otra parte, los progresos materiales saltan a la vista y nadie los pone en duda.*

*Lo que a nosotros corresponde averiguar, siguiendo las tendencias de este libro, es la influencia ejercida por la administración del general Díaz sobre nuestro desarrollo económico.*

*Desde luego, podemos decir que su influencia ha sido enorme; pero lo repetimos: la causa principal de nuestro progreso no es una causa local, sino mundial, pues el siglo XIX y los principios del XX se han caracterizado por el*



*prodigioso desarrollo de las ciencias de aplicación a la industria y al progreso material.*

*Sin embargo, la administración del general Díaz tiene el grandísimo mérito de haber impulsado al país en la vía del progreso material, fomentando la construcción de ferrocarriles, protegiendo la industria, etcétera.*

*Además, hemos dicho que el general Díaz hace al país todo el bien que puede, mientras sea compatible con su reelección indefinida.*

*Teniendo en cuenta la cortapisa expresada, veamos qué bien le ha permitido hacer a la Nación y cuánto ha influido en que ese bien no fuera mayor.*

*Desde luego, debemos hacer justicia a su administración, que ha logrado nivelar los presupuestos y aun presentar sobrantes en la Tesorería a pesar del enorme servicio de la deuda, lo cual prueba nuestra bonancible situación económica y que en el ramo de hacienda existe un orden minucioso, orden que sólo logro establecerse cortando de raíz grandes abusos”.*

BIBLIOGRAFIA. CAPITULO II.

- (12) CARRASCO IRIARTE HUGO. "Derecho Fiscal Constitucional". Oxford University Press, 3ª edición. México, 2000. Pp. 152-158.
- (13) Ob. Cit. Pp. 158-162.
- (14) Ob. Cit. Pp. 162-166.

### CAPITULO III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

#### 1. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.

Una de las principales fuentes del derecho, mejor dicho la única fuente del derecho, corresponde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, motivo por el cual si el estudio que se realiza no tiene sustento en su fuente original, éste carecerá de validez por no estar basado en la Constitución.

Viéndome obligada a entrar al análisis de la evolución de los documentos que han precedido a nuestro actual artículo 31 fracción IV, así tenemos que el autor CARRASCO IRIARTE (15) hace una síntesis evolutiva de los documentos más relevantes, así como de diversos comentarios de otros autores citados en su obra, donde narra los diversos datos históricos y comentarios que nos ilustran esta parte importante de la Historia del Derecho Fiscal Constitucional Mexicano, según se puede leer del siguiente texto:

*"A su vez, Adam Smith, en su libro denominado Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, precisa:*

*Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.*

*Estas ideas de Adam Smith influyeron indudablemente en los especialistas de la materia tributaria y se recogieron en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, promulgada durante la Revolución francesa. La declaración número 13 dice lo siguiente: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.*

*Cabe mencionar las notas que sobre evolución histórica expone Salvador ROCHA DIAZ:*

*1.- El Acta de Ayuntamiento de México del 19 de julio de 1808, por la cual se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, en su vigesimocuarto párrafo señala que éste el concepto general del reino que explica México como su metrópoli: "manifiesta a V.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa, la misma muerte les será apacible, hermosa y dulce...", texto en el que encontramos el indisoluble vínculo que la nacionalidad impone, entre la entrega de la propia vida y el compromiso económico con la patria.*

*2.- El Bando de Hidalgo del 6 de diciembre de 1810, suscrito en la ciudad de Guadalajara y por el cual se declara abolida la esclavitud convoca a, en su*

declaración 2º: "que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía, lo que constituye un singular testimonio de lo afirmado en el sentido de que la arbitrariedad tributaria es uno de los más oprobiosos signos de regímenes políticos injustos y autoritarios".

3.- La Constitución Política de la Monarquía española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 y en cuyas cortes México participó con un buen número de diputados, contenía al respecto tres destacados artículos:

**Art. 8º:** También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

**Art. 339:** Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

**Art. 340:** Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos.

4.- El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, se refiere al objeto de nuestro estudio en sus arts. 36 y 41.

**Art. 36:** Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

**Art. 41:** Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

5.- El Acta de la Independencia mexicana, levantada en la ciudad de México el 28 de septiembre de 1821, establece, en lo referente al tema, que la Nación "sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración...", siguiendo la clara tendencia de los documentos patrios ya narrados.

6.- El Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822, contiene el art. 15 con el siguiente texto:

**Art. 15:** Todos los habitantes del Imperio deben contribuir, en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

7.- El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de mayo de 1823, en la base 1ª. Nos señala, en lo que atañe a nuestro tema:

Los ciudadanos que la componen (la Nación mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes. Sus deberes son: 1º. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado; 2º. Respetar las autoridades legítimamente establecidas; 3º. No ofender a sus semejantes, y 4º. Cooperar al bien general de la Nación...

8.- En las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México el 29 de diciembre de 1836, en la fracc. II del art. 3º. de la primera ley, se dispone:

**Art. 3º:** *Son obligaciones del mexicano:... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.*

9.- *En el Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la ciudad de México el 30 de junio de 1840, se confirma la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos, en la fracc. II del art. 10, en los siguientes términos:*

**Art. 10:** *Son obligaciones del mexicano:... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.*

10.- *En el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional el 15 de mayo de 1856, se contenía el art. 4º relativo a las obligaciones de los habitantes de la República, en los siguientes términos:*

**Art. 4º:** *Son obligaciones de los habitantes de la República Mexicana: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.*

11.- *En el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de junio de 1856, se dedicó el art. 36 a las obligaciones de los mexicanos en los siguientes términos:*

**Art. 36:** *Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

*En consecuencia, el art. 31 de la Constitución sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857 quedó con el siguiente texto:*

**Art. 31:** *Es obligación de todo mexicano: 1. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria, y II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

*Entre el 5 de febrero de 1857 y la misma fecha de 1917, dos noticias debemos dar en relación con el tema de nuestro estudio: en primer lugar, que el estatuto provisional del Imperio mexicano, expedido en el palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865, contenía tres preceptos relativos a la obligación tributaria:*

**Art. 59:** *Todos los habitantes del Imperio disfrutaban de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.*

**Art. 72:** *Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.*

**Art. 73:** *Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.*

*A pesar de lo dicho por Morelos, y de lo hermoso y claro de ese pensamiento, con el cual se pretendía que las cargas impositivas fueran*

moderadas (esto es, ligeras) y que se quitaran los tributos más agobiantes en aquel tiempo, no se puede considerar que en México se encuentre como precedente inmediato de la garantía de proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Esto se localiza en la Carta Magna de 1857, en la cual se incluyeron por primera vez, en un texto constitucional, los conceptos de proporcionalidad y equidad y que en la Constitución de 1917 se plasman en la fracc. IV de su art. 31. Exactamente ese precepto enuncia.

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

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.

Salvo cuando se utiliza la palabra impuesto, la cual no es adecuada porque la Constitución se refiere al concepto contribución, que es más amplio, como lo pronuncia Ernesto FLORES ZAVALA, el contenido de este artículo se puede desglosar de la forma siguiente:

- a) Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
- b) Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son: la Federación, el estado y el municipio.
- c) Que el estado y el municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.
- d) Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- e) Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.
- f) Que deben ser equitativos y proporcionales.

#### **OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.**

Alfonso CORTINA GUTIERREZ manifiesta que si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, entre ellas la del pago de impuesto.

Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracc. IV del art. 31 es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo.

**Las entidades que tienen derecho a percibir contribuciones son: la Federación, el Distrito Federal, el estado y municipio.** En seguida se mencionan los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria de acuerdo con la Constitución:

- La Federación.
- El Distrito Federal
- Las entidades federativas
- Los municipios

Alfonso CORTINA GUTIERREZ, en conferencia presentada el 19 de enero de 1939 en un curso de invierno en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, apuntaba:

*No es exagerado afirmar que nuestro problema impositivo contemporáneo es el problema del reparto de la competencia tributaria entre la Federación, los estados y los municipios, y puede decirse que de su solución depende el éxito de cualquier sistema impositivo que quiera concebirse en la República Mexicana".*

Sobre este mismo tema FRANCISCO PONCE GOMEZ y RODOLFO PONCE CASTILLO (16), tratan los Principios Constitucionales de los Impuestos, mismos que según los estudiosos quedan comprendidos en los artículos 1, 13, 14, 16, 17, 21, 22, 28, 31, 73, 115, 124, 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; asimismo, analizan cada una de las Garantías Constitucionales de carácter fiscal en los términos siguientes:

**"PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS  
CLASIFICACION**

*Los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas que están establecidas en la Constitución, y que se refieren a la actividad tributaria del Estado y a las cuales debe sujetarse, las que se dividen en tres grupos:*

- *Principios derivados de los artículos constitucionales que garantizan ciertos derechos fundamentales de los individuos, que constituyen las garantías individuales, las cuales no pueden ser violadas, coartadas ni restringidas por la actividad tributaria del Estado; estos artículos son los siguientes: 1º, 13, 14, 16 párrafos primero y último, 17, 21, 22, 28.*
- *Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, que se refieren a preceptos constitucionales, conforme a los cuales se establece quiénes están obligados a pagar impuestos, quiénes deben percibirlos, cómo deben establecerse, qué características deben tener y quiénes los deben establecer, estos artículos son: 31, fracc. IV; 73, fracc. VII; 115, 124 y 126.*
- *Principios basados en consideraciones económicas. Existen algunas disposiciones en materia de impuestos, que se elevaron a la categoría de normas constitucionales, para darles mayor fuerza, por ejemplo el art. 73 fracc. XXIX.*

*A continuación se hace un análisis de los artículos anteriormente citados.*

**Artículo 1º**

*Este artículo constituye el primer principio constitucional del Derecho Fiscal y está comprendido dentro de las garantías individuales que tradicionalmente se han dividido en: propiedad, igualdad, seguridad jurídica y libertad, conforme al cual, en los Estados Unidos Mexicanos, todos los individuos gozan de las garantías que establece la Constitución, las que no pueden ser restringidas, ni limitadas, sino en la forma y términos que ésta señala; esto es, la actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución; es decir, que conforme al citado artículo, las leyes impositivas deben obligar a todos los individuos, de igual manera, no gravando a las personas que se encuentre en la misma situación que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal ya que todos tienen los mismos derechos y obligaciones.*

### **Artículo 13**

*Este artículo establece un segundo principio constitucional que puede interpretarse de la siguiente manera: las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe establecerse en forma general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto; lo anterior deriva de la prohibición que establece este precepto de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas, pues, desde el punto de vista materia, una ley privativa no es una verdadera ley, porque aun cuando una persona se encuentra del supuesto de la misma, no le será aplicable.*

*Una ley de impuestos puede gravar un determinado producto, o actividad, que sólo es elaborado o realizado por una persona o un determinado número de personas, sin violar el principio de generalidad y sin ser, por lo mismo, una ley privativa, siempre que concurra con otros gravámenes que graven a los otros grupos sociales; que pueda aplicarse a cualquier persona que se encuentre dentro de la situación que esa ley señale como hecho generador del crédito fiscal, y que a hechos generadores iguales les correspondan créditos iguales.*

### **Artículo 14**

*Este artículo constituye el tercer principio constitucional del Derecho Fiscal conforme al cual las leyes impositivas no deben tener efectos retroactivos, es decir, a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

*Es indudable que la prohibición constitucional de no aplicar retroactivamente una ley se refiere al juez. La prohibición se establece para que el que va a aplicar la ley no le dé efectos retroactivos.*

*La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la prohibición del art. 14 va dirigida a los jueces y a las autoridades encargadas de aplicar las leyes o su ejecución.*

*El principio de la no retroactividad significa que el legislador y el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos, llamados adquiridos, el primero, por la expedición y el segundo, por la aplicación de una ley.*

*La Suprema Corte ha establecido jurisprudencia, aceptando la teoría de los derechos adquiridos, así como lo han hechos Salas del Tribunal Fiscal, en su primera época.*

*Ernesto Flores Zavala, en su libro "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", dice que "(...) en materia tributaria no es posible aplicar la teoría de los derechos adquiridos, que es por la que se ha inclinado la Suprema Corte que llegó a resolver que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto".*

*Posteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambió su jurisprudencia.*



*En el segundo párrafo del art. 14 Constitucional se establece que "(...) nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".*

*De los términos e interpretación de este párrafo se desprenden dos reglas de apoyo en materia fiscal:*

- 1. Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales respectivas.*
- 2. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de defenderse.*

*Este párrafo otorga dos garantías: legalidad y audiencia. Originalmente, la garantía de legalidad del art. 14 se limitó a los juicios del orden criminal; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, posteriormente, estableció el criterio de que la garantía de legalidad también abarca la materia civil.*

*Por lo que respecta a la materia fiscal, todo impuesto debe estar consignado en una ley.*

*La garantía de audiencia, establece en materia administrativa y fiscal, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido de la cuestión que va a debatirse, así como de las consecuencias que se producirán y que se le dé la oportunidad, tanto de presentar sus defensas, como de organizar un sistema de comprobación, para que quien sostenga una cosa lo demuestre, quien diga lo contrario también demuestre su veracidad y que, cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; por último, el procedimiento concluye con una resolución que decida lo debatido y señale la forma de cumplirse*

*En la legislación impositiva existe la tendencia de oír a los participantes antes de hacer una determinación definitiva de un crédito fiscal, como se indica a continuación.*

- En muchos casos, son los propios causantes los que hacen la determinación del crédito fiscal; por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado.*
- Tomar en consideración pruebas que el causante no haya tenido oportunidad de rendir en la fase oficiosa del procedimiento.*
- Las leyes fiscales conceden diversas instancias administrativas al particular, contra las resoluciones que determinen créditos fiscales o el Código Fiscal de la Federación.*

## **Artículo 16**

*De esta disposición se desprende otro principio constitucional que consiste en que las resoluciones de la Administración Pública, en materia fiscal, deben ser por escrito, dictadas por la autoridad competente y con expresión de los hechos y los fundamentos de derecho en que se basan, los cuales se harán del conocimiento de los interesados.*

*El art. 16, en la primera parte del párrafo primero, establece que "(...) nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".*

*El art. 238 del Código Fiscal dice que: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:*

- a) Incompetencia del funcionamiento en que se haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.*
- b) Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en el caso.*
- c) Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular, que trasciendan al sentido de la resolución impugnada.*
- d) Si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.*
- e) Cuando la resolución impugnada en ejercicio de facultades discrecionales no comprende a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.*

*En materia local del Distrito Federal, el art. 80 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal dispone que: Serán causas de nulidad de los actos impugnados:*

- a) Incompetencia de la autoridad.*
- b) Incumplimiento u omisión de las formalidades legales.*
- c) Arbitrariedad, desproporción, desigualdad, injusticia manifiesta o cualquier otra causa similar".*

*Tanto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y el Tribunal Fiscal de la Federación como la Suprema Corte de Justicia de la Nación han protegido a los particulares en aquellos casos en los que la autoridad ha dejado de cumplir con estos requisitos.*

*El mismo art. 16, por otra parte, establece la verificación de actos de control de impuestos, por medio de la inspección de los papeles y libros de los causantes para conocer si han cumplido con sus obligaciones fiscales: estas visitas deben cubrir las formalidades previstas para los cateos, las cuales se mencionan a continuación:*

- La orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa.*
- Debe darse por escrito.*
- En la orden debe hacerse constar el lugar o lugares en que debe practicarse la visita, la persona visitada y el objeto de la diligencia.*
- Al concluir la diligencia, debe levantarse el acta circunstanciada en presencia de los testigos propuestos por el visitado o, en ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia.*

*Del último párrafo del art. 16, se desprende la autorización de tributos especiales cuando dispone que en tiempos de guerra se podrán exigir otras prestaciones, pero siempre en los términos que establezca la ley marcial.*

### **Artículo 17**

*Este artículo dispone que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. De acuerdo con lo anterior, surge la siguiente pregunta ¿puede imponerse prisión como castigo por incumplimiento de obligaciones tributarias? La respuesta es sencilla: si la prohibición se limita a derechos de carácter civil, en consecuencia, si es posible castigar en esta forma las infracciones a las leyes tributarias; por ejemplo, en los casos de defraudación fiscal o de contrabando.*

### **Artículo 21**

*Este precepto dispone que "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía..." Lo transcrito conlleva a la problemática de saber si la Administración Pública tiene facultades constitucionales para imponer sancionar por infracciones a las leyes fiscales. Este problema se analizará al realizar el estudio de las infracciones y sanciones fiscales.*

### **Artículo 22**

*Este artículo, en su parte conducente, señala que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.*

*Si bien es cierto que este artículo, en su párrafo primero, prohíbe la confiscación de bienes como pena aplicable, en el segundo párrafo, lo único que hace dicho precepto es precisar que tratándose de impuestos o multas, si es posible afectar a su pago parte o todos los bienes de una persona, sin que se considere confiscación.*

### **Artículo 28**

*En la parte que respecta a esta materia, dice que "(...) no habrá ...ni exención de impuestos". La interpretación que debe darse a este precepto se analizará en el capítulo correspondiente a las exenciones.*

### **Fracción IV del artículo 31**

*Otro principio constitucional de los impuestos es esta fracción, cuando dispone que "Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes":*

*Del contenido anterior se desprende lo siguiente:*

- *La obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos; esto es, la obligación de pagar impuestos emana de esta fracción.*
- *Reconoce como sujetos activos de los impuestos a la Federación, Distrito Federal, estados y municipios, es decir, son las entidades que tienen derecho a percibir los impuestos.*
- *El estado y municipio que pueden gravar son los de la residencia del causante.*

- Todos los gravámenes deben establecerse por medio de leyes, es decir, disposiciones de carácter general, abstractos, impersonales y emanados del Poder Legislativo.
- De manera proporcional y equitativa.

*Las palabras proporcional y equitativa deben interpretarse conjuntamente, porque analizándolas separadamente se llega a una interpretación que no quiso el Constituyente; por ejemplo, si se analiza que los impuestos deben ser proporcionales, se puede caer en una confusión, ya que pudiera entenderse que éstos sólo pueden establecerse como cuotas proporcionales y que, por tanto, están prohibidos aquellos que se determinan por cuota fija, progresiva, regresiva, etc. En realidad lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos, ya que la expresión proporcional y equitativa sólo busca la justicia de los mismos.*

*La Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia diciendo que "De acuerdo con el art. 31 fracc. IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de sus impuestos se requiere la satisfacción de cuatro requisitos fundamentales:*

- 1º Que sean proporcionales.*
- 2º Que sean equitativos.*
- 3º Que se destinen al pago de gastos públicos.*
- 4º Que se destinen exactamente para gastos públicos".*

*La Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia al establecer lo siguiente: "Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracc. IV la obligación para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, estados y municipios en que resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los del Distrito Federal para éste, los estatales para los gastos de los estados y los municipales para los de los municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría la Constitución porque las de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los impuestos municipales".*

### **Fracción VII del artículo 73**

*Este precepto constituye otro principio constitucional, al establecer que "El Congreso de la Unión tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"*

*El art. 74 fracc. IV dice que: "Son facultades exclusivas de la Cámara de diputados: Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior"*

*La elaboración de la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, concierne a las dos Cámaras, pero deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, como lo establece el art. 72 inciso h), que dice: "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos,*

contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados". Esta discusión debe ser previa a la aprobación del Presupuesto de Egresos.

Flores Zavala establece que "La redacción de la fracción VII del art. 73 constitucional, ha dado lugar a que se considere el sistema de participaciones de los estados y municipios en ingresos del Erario Federal, porque si la Constitución dice que el Congreso sólo puede establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, se excede de sus atribuciones cuando se establecen las necesarias para cubrir participaciones a los estados, pues estos ingresos ya no son para cubrir el presupuesto; esta tesis la encontramos en el artículo del Licenciado José Miguel Quintana, ex jefe del Departamento de Legislación de la Secretaría de Hacienda, publicado en la revista Jus, Núm. 68, marzo de 1944. Creemos que esta interpretación es incorrecta por las siguientes razones: 1ª Porque la propia Constitución reconoce la existencia legal de las participaciones, como puede verse en el art. 73 fracc. XXIX, y una interpretación congruente de los diversos textos, nos tiene que llevar a la conclusión de que la Constitución no puede prohibir lo que por otra parte ordena. 2ª Porque la Constitución establece que existe obligación de contribuir a los gastos públicos, no sólo de la Federación, sino también de los estados y municipios. La participación de los estados en el rendimiento de su impuesto comprende a una abstracción, por parte del Estado, de gravar total o parcialmente la misma fuente que grava la Federación, de manera que no trata de la creación de gravámenes nuevos que excedan en su rendimiento, sino de un procedimiento para obtener ingresos para los erarios locales evitando la doble tributación".

#### **Fracción XXIX del artículo 73**

Esta fracción establece un principio constitucional para los impuestos con apoyo en consideraciones económicas. Asimismo, concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer impuestos sobre el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del art. 27, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillo su fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

#### **Fracción IV del artículo 74**

Al comentar la fracción VII del art. 73 se hizo referencia a la frac. IV del art. 74 que dispone que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, entre otras, las de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal. La importancia de esta fracción radica en que primero deben discutirse las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir dichos presupuestos y, además, revisar la cuenta pública del año anterior.

#### **Fracción IV del artículo 115**

Esta disposición se refiere a las haciendas públicas de los municipios. En efecto, estos últimos administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y, en

*todo caso, percibirán las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, las participaciones federales, con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente determinen las legislaturas de los estados y los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

*Los antecedentes históricos de esta disposición se pueden resumir en lo siguiente:*

*La Constitución de 1857 no señaló como obligatorio el régimen municipal, y quedó al arbitrio de las legislaturas locales establecerlo o no. Los Estados se dividieron en Distritos como en Oaxaca, en Cantones como en Veracruz; estas circunscripciones se dividieron en municipios, y éstos en Agencias Municipales.*

*Tratándose del Distrito Federal, su hacienda municipal se formaba por los ingresos mencionados en diversas leyes, que van desde la Ley del 28 de noviembre de 1867, expedida por don Benito Juárez, hasta 1928, en que desapareció del Distrito Federal la organización municipal.*

#### **Artículo 124**

*Este artículo establece el principio constitucional para determinar la competencia federal o local. En efecto, las facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales, se entiende reservadas a los estados, de ahí que existan leyes impositivas federales emitidas por funcionarios federales, como es el Congreso de la Unión; por ejemplo, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc. Asimismo existen leyes estatales y municipales, emitidas por las legislaturas de los estados; por ejemplo, Ley del Impuesto sobre Donaciones, Ley del Impuesto Predial, etc.*

*La disposición constitucional conforme a la cual da lugar a establecer la distinción entre los órdenes federal y el de los estados miembros o entidades federativas es el art. 124.*

*Al respecto José Mauricio Fernández y Cuevas, en su libro "Derecho Constitucional Tributario", dice que "(...) conforme a dicho precepto se estatuye el criterio que normativamente habrá de observarse en la distribución de facultades correspondientes a los órganos de cada uno de los mencionados órdenes... por lo que hace al orden de la federación, los órganos relativos están dotados de facultades expresas, de tal manera que únicamente pueden realizar aquello que les es específicamente concedido; en lo tocante al orden local los correspondientes órganos estatales tienen un sector o ámbito de facultades, según lo establecido por el precitado artículo 124, de carácter residual, en el sentido de que toda facultad no atribuida de manera expresa a la federación, se estima que les corresponde".*

#### **Artículo 126**

*Conforme a este artículo no puede hacerse ningún pago si no está previsto en el presupuesto o en una ley posterior".*

## 2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Después de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su orden le seguiría el Código Fiscal de la Federación, como fuente de la obligación tributaria y de los delitos de carácter fiscal y como ley reglamentaria del artículo 31. Sobre este punto se analizan artículo por artículo de la ley fiscal de referencia (17), por lo que solo transcribiré de dichos autores lo que he considerado de mayor importancia para mi trabajo.

### **"ANÁLISIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. GENERALIDADES**

*El objetivo de este capítulo es realizar un análisis detenido de cada uno de los artículos del Capítulo Único, del Título I del Código Fiscal de la Federación (CFF), relativo a las Disposiciones Generales, para tener una idea exacta o más firme de los diversos conceptos jurídicos a que se refieren.*

*Se analizan los conceptos de personas físicas y morales, de los obligados a contribuir para los gastos públicos, de contribuciones, su clasificación, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.*

*De igual manera, se analizan los aprovechamientos y los productos, su causación, los créditos fiscales y, sobre todo, la forma en que deben interpretarse las disposiciones fiscales.*

*A la par del análisis de las contribuciones, se estudia cuándo existe la obligación de enterarlas, conforme a cuáles disposiciones deben determinarse y el plazo en que deben pagarse. Asimismo, se analiza todo lo relacionado con la retención de impuestos cuando se trata de pagos en especie.*

*Siguiendo el sistema que establece el CFF, se analizan los comprobantes de pago de impuestos que deben extender las autoridades fiscales, así como todas aquellas situaciones en las que los contribuyentes pueden elegir un régimen especial para el cumplimiento de sus obligaciones, la forma en que entran en vigor las leyes fiscales, reglamentos y demás disposiciones de carácter general, analizando al efecto los sistemas que consigna el Código Civil.*

*A continuación, se realiza un estudio de lo que para efectos fiscales debe entenderse por México, país y territorio nacional; qué se entiende por domicilio fiscal, estudiando, al respecto, lo que establece el Código Civil, tanto para personas físicas como morales.*

*Se analizan los diversos tipos de ejercicios fiscales, de acuerdo con lo que disponen los artículos del Código Fiscal, sin pasar por alto todo lo relacionado con la práctica de diligencias.*

*Por último, se hace un análisis de los diversos artículos relativos a la enajenación de bienes, fusión y escisión de sociedades, arrendamiento financiero y actividades empresariales.*

### **Alcance del Código Fiscal de la Federación**

*El CFF es una ley de carácter federal emanada del Congreso de la Unión, con el objeto de regular la actividad tributaria del Estado y con el alcance de dar a conocer a todos los contribuyentes y a las personas que están ligadas por alguna actividad con ellos, sean personas físicas o morales, la obligación que tiene de cumplir las disposiciones relacionadas con la contribución para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas, tal como lo ordena el art. 1 del código tributario citado. Dicho código también dispone que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. Se adicionó un párrafo al art. 1 con la finalidad de combatir eficazmente la evasión y la elusión fiscal aclarando el régimen de la asociación en participación, estableciendo que el asociante es quien debe cumplir para efectos fiscales todas las obligaciones derivadas de dicha asociación, haciendo acorde esta reforma con las efectuadas a otras disposiciones fiscales.*

### **Clasificación de las contribuciones**

*El art. 2 del CFF establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Dicha clasificación se realiza siguiendo los lineamientos señalados en la Ley de Ingresos de la Federación.*

### **Concepto de aprovechamientos y productos**

*Estos conceptos se encuentran contemplados en el art. 3 del código tributario analizado. En efecto, en el primer párrafo se establece que los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtenga los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

*Los aprovechamientos son consignados en el apartado VII del art. 1 de la Ley de Ingresos de la Federación. Como ejemplos se pueden citar las multas, indemnizaciones, reintegros, etc.*

*Los productos, según el tercer párrafo del mismo art. 3, son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.*

*Al igual que las contribuciones y los aprovechamientos, los productos están consignados en la Ley de Ingresos de la Federación, en el apartado VI, que señala que se derivan de los servicios prestados que no correspondan a funciones de Derecho Público y a los ingresos derivados del uso, aprovechamiento y enajenación de bienes de dominio privado; por ejemplo, la explotación de tierras y aguas, el arrendamiento de tierras, locales y construcciones.*

### **Créditos fiscales**

*El art. 4 explica lo que se entienden por crédito fiscal, y antes de precisar su concepto, es conveniente hacer referencia a la definición de crédito fiscal que daba el art. 18 del CFF de 1967, que decía que el crédito fiscal era la obligación fiscal determinada en cantidad líquida; esto es, el crédito fiscal, en los términos*



de dicho precepto, nacia cuando la autoridad fiscal determinaba la existencia de una obligación fiscal en cantidad liquida o imponia una sanción en determinada cantidad; por ejemplo, la autoridad fiscal, al practicar una auditoria, determinaba que un contribuyente habia omitido pagar la cantidad de \$10,000.00 por concepto de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, durante el ejercicio de 1970, por la venta de determinadas mercancías, en ese momento nacia el crédito fiscal.

### **Interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales**

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 5 del Código en comento, las normas que establecen cargas a los particulares, como son las que se refieren a los sujetos del impuesto, objeto del impuesto, las bases o tasas, etc., son de aplicación estricta; esto quiere decir que deben interpretarse tal y como lo establece la ley.

También son de aplicación estricta las disposiciones que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y, sobre todo, las que imponen sanciones, ya que deben observarse en forma estricta los requisitos que para tal efecto señala el CFF.

Las demás disposiciones que no sean de las señaladas anteriormente podrán interpretarse aplicando cualquier método de interpretación jurídica, como la analogía o la gramatical, conforme a la cual se da mayor importancia al texto de la ley, debe apegarse estrictamente al sentido literal de la ley; la auténtica, que es la que deriva del propio órgano creador de la ley; la judicial o jurisdiccional, es la que se deriva de los órganos jurisdiccionales y, en principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto; la jurisprudencial que obliga a todos los tribunales, la cual, en materia fiscal en México,, es practicada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el Tribunal Fiscal de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la doctrinal, que es la que llevan a cabo los estudiosos del Derecho y los juriconsultos, ésta se encuentra en los libros de Derecho, y la popular, que no la admite la doctrina, pero que es la que usa la generalidad de las personas no versadas en cuestiones jurídicas.

En el supuesto de que no exista una disposición fiscal expresa para determinado caso, se aplican supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común, siempre y cuando no sean contrarias a la naturaleza del Derecho Fiscal. Se entiende por Derecho Común al Derecho Civil.

La obligación de enterar una contribución surge cuando se realiza el hecho generador del crédito fiscal, es decir, cuando se efectúa la situación prevista por las leyes fiscales que se encuentren en vigor cuando éstas ocurran, en los términos del art. 6 del CFF.

De igual manera, la determinación de las contribuciones debe hacerse conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación; sin embargo, podrán aplicarse las normas sobre procedimientos que se expidan posteriormente, tal es la interpretación que debe darse al art. 6 del CFF: por ejemplo, los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos, deben pagarse de acuerdo con la ley vigente en el momento en que se causó, pero, para hacerse efectivo, pueden aplicarse normas de procedimiento, aun cuando se hubieren expedido con posterioridad. Lo mismo sucede si se trata del Impuesto sobre la

*renta, el cual debe calcularse de acuerdo con la tarifa vigente en el momento en que se generó la contribución, pero pueden aplicarse normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, con el objeto de recaudar mejor el gravamen.*

*Según el Derecho Fiscal Mexicano, corresponde a los causantes la determinación de las contribuciones a su cargo, siempre que no exista una disposición que establezca lo contrario. Pero si es la autoridad la que debe hacer la determinación, los causantes deben proporcionarle toda la información necesaria para tal efecto, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se hubieren causado.*

### **Domicilio fiscal**

*Respecto del domicilio fiscal, el art. 10 del CFF distingue cuando se trata de personas físicas o de personas morales. Al dar por entendido quiénes son personas físicas y quiénes son personas morales, en los términos de los arts. 22 y 25 del Código Civil para el Distrito Federal, y previo a establecer cuál es el domicilio de las personas físicas y cuál es el de las personas morales, conviene precisar que el Código Civil, en su art. 29, señala que el domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente y, a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios y, en ausencia de ambos, el lugar donde simplemente residan, en su defecto, el lugar donde se encontraren. El art. 33 del Código Civil señala que las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde esté establecida su administración. Ahora bien, para efectos fiscales, tratándose de personas físicas, se considera domicilio fiscal, primero, cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; segundo, cuando no se realicen las actividades señaladas anteriormente y presten servicios independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades y, por último, en los demás casos, el lugar donde tenga el principal asiento de sus actividades.*

*En cuanto a las personas morales, debe entenderse como su domicilio fiscal, primero, cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio y, segundo, si se trata del establecimiento de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento. En el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o, en su defecto, el que designen.*

*Con algunas diferencias, el concepto de domicilio que establece el Código Civil coincide con el de domicilio fiscal que al efecto establece el CFF. Esto es, para personas físicas el principal asiento de sus negocios y para personas morales en donde se halle establecida su administración principal.*

*Por último, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que, conforme el Código Fiscal de la Federación, se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, sean personas físicas o morales, en los casos en que hubieren designado como domicilio fiscal en lugar distinto al que les corresponde, de acuerdo con la ley; por ejemplo, una persona física señala como domicilio fiscal la casa número 18 de la calle de Pitágoras, pero éste no es el local en que se encuentre el asiento principal de sus actividades, sino la casa número 23 de la calle 5 de mayo; será en este domicilio donde la autoridad fiscal lleva a cabo las diligencias que se trata”.*

De la obra en comento, resaltan los principios generales del Código Fiscal de la Federación, el alcance jurídico del mismo, la clasificación de las contribuciones, los créditos fiscales, así como el domicilio fiscal que viene siendo básico para la identificación y requerimiento de los créditos de la materia.

En lo personal, considero que el Código Fiscal de la Federación (18) debe de cambiar su denominación por "Ley Fiscal de la Federación", pues se trata de una norma emitida por el Congreso de la Unión publicada el 31 de diciembre de 1981 en el Diario Oficial de la Federación y siendo Presidente de México, el Lic. José López Portillo. La Ley Fiscal de la Federación como la denominaré en este trabajo consta de 263 artículos con 11 artículos transitorios y en vigor a partir del día 1 de abril de 1983. La Ley Fiscal de la Federación se encuentra conformada con un Reglamento del Código Fiscal de la Federación (19), dicho reglamento fue publicado por decreto del 29 de febrero de 1984, siendo su última reforma el 2 de junio de 1997, tratándose de un Decreto del Ejecutivo, del entonces Presidente Miguel de la Madrid Hurtado y el mismo se encuentra conformado por 76 artículos con 3 transitorios, estando en vigor desde el 1 de marzo de 1984.

Del Código Fiscal de la Federación (Ley Fiscal de Federación), se originan los antecedentes de los tipos penales que posteriormente serán retomados por el actual Código Financiero del Distrito Federal, sirviendo de modelo el Código Fiscal de la Federación (Ley Fiscal de la Federación), motivo por el que transcribo el capítulo relativo a los Delitos Fiscales, el cual se compone de los artículos 92 al 115, mismos que a la letra dicen:

*"Art. 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:*

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

*II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102 y 115.*

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

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

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

*En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimientos penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código*

*Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.*

*En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.*

*El monto de las cantidades establecidas en este capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.*

*Art. 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará de conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.*

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

*Art. 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:*

*I.- Concierten la realización del delito.*

*II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.*

*III.- Comentan conjuntamente el delito.*

*IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*

*V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*

*VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*

*VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*

*Art. 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:*

*I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o que si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.*

*II.- Ayude de cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad a sustraerse de la acción de ésta, y oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.*

*El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.*

*Art. 97.- Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.*

Art. 98.- *La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente.*

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

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

Art. 99.- *En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.*

*Para los efectos de este código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.*

Art. 100.- *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 se computará 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.*

Art. 101.- *No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

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

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

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

*III.- De importación o exportación prohibida.*

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

*No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la*

clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

*Art. 103.- Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando, cuando:*

*I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.*

*II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.*

*III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.*

*IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras en los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.*

*V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura o a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.*

*VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.*

*VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.*

*VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.*

*IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.*

*Art. 104.- El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:*

*I.- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$750,000.00*

*II.- De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00*

*III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.*

*IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 105 fracciones XII y XIII de este Código.*

*Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.*

*Art. 105.- Será sancionado con las mismas penas de contrabando, quien:*

*I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal*

estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas.

II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según correspondan, que contengan bebidas alcohólicas.

III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII.- Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII.- Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

IX.- Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.

X.- Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorios de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

XI.- Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

XII.- Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señale en el pedimento el nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.

XIII.- Presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil

dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

*Art. 106.- Para los efectos del artículo anterior:*

*I.- Son mercancías de uso personal:*

*a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.*

*b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.*

*c).- Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.*

*II.- La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:*

*a) La documentación aduanal exigida por la ley.*

*b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.*

*c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.*

*d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.*

*Art. 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:*

*I.- Con violencia física o moral en las personas.*

*II.- De noche o por lugar no autorizado para la entrada y salida del país de mercancías.*

*III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.*

*IV.- Usando documentos falsos.*

*Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.*

*Cuando los delitos a que se refieren este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de acumulación.*

*Art. 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

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

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

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

*II.- Con prisión de dos 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 y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:*



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

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas de defraudación fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los que realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados por el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Art. 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años, a quien:

I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso de que éste no lo haga.

II.- Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III.- Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV.- (Derogada)

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

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

Art. 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- (Derogada)

II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III.- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales está obligado a llevar.

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

V.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Art. 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario, que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

*Art. 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:*

*I.- Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.*

*II.- Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.*

*III.- Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se encuentre con la orden de expedición correspondiente.*

*Art. 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en lugar distinto a los recintos fiscales.*

*Art. 114-A.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.*

*Art. 115.- Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00, cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.*

*La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.*

*Art. 115-bis. (Derogado)"*

### **3. CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.**

El Código Financiero del Distrito Federal es una ley de reciente creación, pues su denominación nace el 31 de diciembre de 1994, publicada en el Diario Oficial de la Federación, Código Financiero que derogó la antigua Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, según artículo 2 transitorio. El Código Financiero del Distrito Federal se conformo de 555 artículos, 15 transitorios, en vigor desde el 1º de enero de 1995. Por iniciativa de ley, del Presidente Ernesto Zedillo Ponce de León se presentó a la Asamblea de Representantes, quien expresó en su exposición de motivos, lo siguiente (20):

#### **"CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

*Por su digno conducto, el Ejecutivo Federal a mi cargo, somete a la consideración de esa H. Asamblea de Representantes la presente iniciativa del Código Financiero del Distrito Federal.*

*La Ciudad de México, enfrenta una problemática compleja. Esto obliga a buscar soluciones de fondo, planeadas y programadas, que se basen en un minucioso diagnóstico. Sólo así podrán ser adoptadas con la oportunidad y eficiencia necesarias, para poder responder a las legítimas demandas de la ciudadanía.*

*Nuestra Ciudad capital requiere de una política de cambio.*

*Un cambio que en el marco de los nuevos criterios del desarrollo nacional, reconozca al Distrito Federal como una Entidad Federativa, y que, además, dé sentido a la coordinación metropolitana.*

*Un cambio que reconozca, acepte y refuerce el pluralismo político que hoy en día vive nuestra Ciudad; que amplíe, promueva y perfeccione el ejercicio de los derechos ciudadanos, y que aliente la participación de los gobernados en las decisiones de gobierno.*

*Un cambio que fomente su economía, promueva el reordenamiento urbano e impulse la restauración del equilibrio ecológico.*

*Un cambio que busque permanentemente el bienestar de los habitantes de la Ciudad de México, con base en la democracia y el derecho.*

*Para ello es necesario un programa general de gobierno, que haga congruentes los grandes objetivos nacionales con los particulares de la Ciudad. Que señale metas específicas, a los responsables de su ejecución y se rija por un sistema de finanzas públicas equilibradas y bien administradas. El manejo honesto y responsable de los recursos con los que contribuyen los gobernados es principio básico e inalterable en ésta y en todas las demás materias a cargo de la Administración Pública del Distrito Federal.*

*Si bien se han tenido logros significativos en el fortalecimiento de la estructura financiera del Distrito Federal, es vital consolidar lo alcanzado a fin de hacer frente de manera eficiente a las demandas sociales.*

*La estructura jurídica del sistema financiero del Distrito Federal que hoy proponemos a esa Soberanía, pretende consolidar lo obtenido en esta materia, es decir, finanzas públicas estables y en equilibrio, así como respeto a los principios de equidad y proporcionalidad, inherentes a esta materia.*

*Ante lo complejo de la materia se procuró reunir una serie de disposiciones legales actualmente consignadas en diversas leyes y reglamentos, tanto de carácter federal como local, en un solo cuerpo legal que de manera sistemática, congruente y homogénea, regule la actividad financiera del Distrito Federal en su conjunto.*

*Ese conjunto de normas legales que constituiría el Código Financiero del Distrito Federal, tiene como objeto regular el proceso de programación, obtención, administración y aplicación de los ingresos de la Entidad, su gasto público y la contabilidad de los fondos, valores y egresos, necesaria para la integración de la Cuenta Pública.*

*De igual forma, normará las infracciones, delitos y sanciones en contra de la Hacienda Pública del Distrito Federal, así como los medios de defensa que los*

gobernados podrán interponer cuando sientan que con un acto administrativo se han alterado de alguna manera sus derechos.

Se ha tenido especial cuidado en homologar las actuales normas de carácter federal, al ámbito local, de manera que aunque sea una norma financiera propia del Distrito Federal con base en las facultades constitucionales que le otorga el artículo 122 de la Carta Magna, no rompa la necesaria unidad integral de acción, que en esta importante materia debe existir entre el Distrito Federal y la Federación.

Este Código Financiero que se somete a su consideración está compuesto de seis libros, diecinueve títulos, ochenta capítulos, veintinueve secciones y quinientos cincuenta y cinco artículos, que más adelante se detallan.

La Iniciativa se vio enriquecida con las propuestas técnicas, consideraciones sociales y aportación general de ideas de los partidos integrantes de la III Asamblea de Representantes del Distrito Federal, reunidos en grupos de trabajo con servidores públicos del área hacendaria del Departamento del Distrito Federal.

El planteamiento que a través de esta Iniciativa proponemos a esa H. Soberanía, demuestra el pluralismo político que hoy se vive en México y una nueva forma y estilo de gobierno.

Por último, manifiesto mi satisfacción por ser esta la primera vez que ante esa H. Soberanía, presentamos el Ordenamiento que dará base y sustento legal a las contribuciones destinadas a satisfacer el gasto público del Distrito Federal.

Con la finalidad de que se conozca más en detalle el contenido y alcance de esta Iniciativa, me permito hacer una reseña de los seis libros que componen el Código Financiero del Distrito Federal, destacando los aspectos más relevantes de cada uno de ellos".

En cuanto hace a los delitos, la exposición de motivos dijo lo siguiente:

**"LIBRO QUINTO  
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES, RESPONSABILIDADES  
RESARCITORIAS Y DELITOS EN MATERIA DE HACIENDA PUBLICA.**

Se incorporan las infracciones y delitos fiscales establecidos actualmente en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y en el Código Fiscal de la Federación. Se destaca la incorporación de la figura de las responsabilidades resarcitorias, que podrán fincarse a los servidores públicos para lograr la indemnización del daño que ocasionarán a la Hacienda Pública del Distrito Federal.

En relación a las multas se propone una disminución sobre las que se han aplicado hasta la fecha tomando en consideración las variaciones en el índice de inflación y el cumplimiento observado por los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales en los últimos años.

A fin de lograr el debido cumplimiento de las normas tributarias y presupuestales se plantea establecer diversas infracciones y tipificar delitos que

*se pudieran cometer en relación con la aplicación de este Código; dichas medidas tienen como finalidad obtener la participación decidida de los contribuyentes y de los servidores públicos para que los primeros cumplan con sus obligaciones fiscales y los segundos adecuen su actuación a las normas correspondientes”.*

Correspondió al Título IV, el tema de los Delitos, los cuales quedaron comprendidos en los artículos del 516 al 531, mismos que serán estudiados en lo particular en el capítulo V materia de tesis.

#### **4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

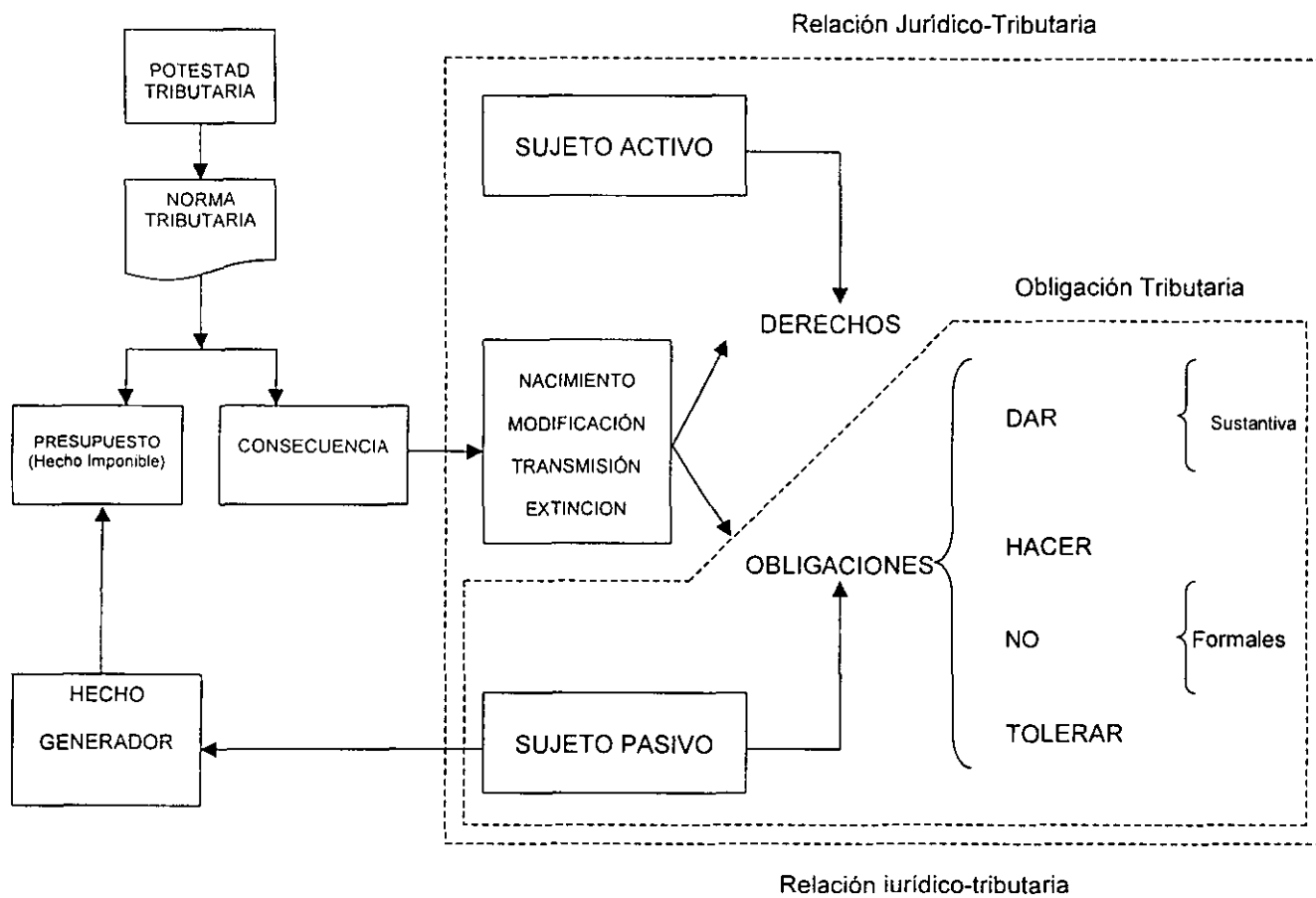
El nacimiento de una obligación tributaria, se puede analizar desde el punto de vista gramatical (21) si entendemos por nacimiento: *“el origen de algo”*; en tanto que por obligación, entendemos: *“vínculo que nos impone la ejecución de una cosa; cumplir con sus obligaciones, imposición, exigencia”*, y por tributo se entiende: *“impuesto, carga u obligación, lo que se debe a una persona”*.

Por otro lado, desde el punto de vista del Derecho Tributario, el Doctor LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ (22) al respecto analiza el nacimiento de la obligación tributaria, ilustrando además con un cuadro gráfico, misma que se debe de entender como:

*“La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.*

*La doctrina coincide en forma absoluta en que “La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”, como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponible; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento.*

*El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, y en una sola disposición. En la actualidad, en su artículo 6º. Sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*



*Nacimiento de la obligación tributaria*

RAUL RODRIGUEZ LOBATO (23), sobre el nacimiento de la obligación tributaria u "obligación fiscal", como él la llama, nos dice lo siguiente:

*"Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad, establecía el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.*

*Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.*

*De la Garza, siguiendo a Sainz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:*

*a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.*

*b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.*

*c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, conferencia al momento en que el crédito fiscal surja.*

*d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.*

*e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.*

*f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.*

*g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación".*

La obligación tributaria, también llamada el nacimiento de la obligación fiscal me obliga a buscar en otros autores lo que por NACIMIENTO DE LA OBLIGACION



TRIBUTARIA se entiende, así tenemos al autor MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ (24) quien al respecto nos comenta lo siguiente:

**“Nacimiento de la Obligación Fiscal.-** Una vez que el Estado, a través de la ley que ha expedido y que contiene la vigencia de una contribución, que desde luego satisface los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, se estará frente a la posibilidad de que se **produzca** el hecho generador de la obligación.

Así por ejemplo, si una disposición fiscal señala que quienes realicen actos gravados por la ley, deberán inscribirse en el registro de contribuyentes dentro de un plazo determinado, la persona cuya situación concreta encaja en la hipótesis prevista por la disposición fiscal, habrá realizado el hecho generador y **consecuentemente**, habrá dado lugar al nacimiento de la obligación.

Al respecto, el artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El nacimiento de la obligación, es el elemento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace. Esta reflexión se hace, porque el momento de pago o cumplimiento de la obligación puede o no coincidir con el momento del nacimiento de la misma. Es decir, como lo apuntamos al hablar del objeto como uno de los elementos de los impuestos, la época de pago de la obligación puede darse en el derecho fiscal antes, concomitante o en un momento posterior a su nacimiento, en la inteligencia de que lo normal es que primero nazca la obligación y posteriormente surja el deber de efectuar el pago, toda vez que entre estos dos momentos se presenta un lapso en el que se determina y en su caso se liquida la obligación”

## 5. DEFINICIÓN DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Respecto al punto que se analiza, RAUL RODRÍGUEZ LOBATO (25) identifica a la Obligación Tributaria, con el nombre de “Obligación Fiscal”, quien hace una introducción sobre el tema y nos define el concepto de referencia, en los términos siguientes:

“El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y

*exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.*

*A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar, la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal. En el presente capítulo nos estaremos refiriendo y estudiaremos a la obligación fiscal sustantiva, aunque cabe aclarar que muchas de las características de ésta son perfectamente aplicables a las obligaciones fiscales formales.*

#### DEFINICIÓN.

*La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie".*

*Como podemos observar, ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la llama De la Garza, muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer cuáles son sus semejanzas y diferencias para poder estar en aptitud de distinguir cuando estamos frente a un obligación fiscal.*

*Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margáin, señalamos como principales las siguientes:*

*a) La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho: en cambio, la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de esta*

rama del Derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio la obligación del Derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

d) En la obligación fiscal la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado, tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. En México, hasta 1980 la legislación fiscal reconocía a estas unidades económicas sin personalidad jurídica la posibilidad, de ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pero a partir de 1981 se suprimió en la legislación esa hipótesis, de manera que actualmente en el Derecho Fiscal la calidad del sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria sólo la tienen las personas físicas o morales, al igual que en el Derecho Privado. Sin embargo, ordenamientos como la Ley del Impuesto Sobre la renta, establecen todavía a cargo de las mencionadas unidades económicas ciertas obligaciones fiscales formales.

g) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

h) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

i) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

e) En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar. En la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios".

## 6. CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Conocer la obligación tributaria implica saber cuáles serían los elementos que la integran para entenderla y quien mejor que el maestro de la ENEP Acatlán, LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ (26) sea quien nos diga que debo entender por características de la obligación tributaria.

*"Una vez precisado el contenido de la obligación tributaria, debemos identificar sus características esenciales que nos permitirán ubicar con exactitud en el marco de nuestra materia. Ante todo, debemos mencionar que se trata de una obligación ex lege cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.*

*Es una obligación ex lege, ya que "La obligación tributaria nace, se crea, se instaure por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales": (De Araujo Falcao, Amílcar. El hecho generador de la obligación tributaria). Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación: La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación, y la voluntad de la ley será generar la obligación.*

*Respecto del sujeto activo, hemos dichos que necesariamente será el Estado quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, ya que, como lo dispone nuestra Constitución en la fracción IV de su artículo 31, la Federación, los estados y los municipios son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.*

*Con relación a su objeto, debemos mencionar que la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto. Sin embargo, es preciso mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior, y otros de carácter interno o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como el consumo de bebidas alcohólicas o de productos nocivos para la salud. Estos fines son conocidos como extrasfíscales y son fundamentales en el manejo de la política tributaria de un país".*

## 7. SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Este tema no se podría entender, sino se conociera quiénes son los sujetos del Derecho Tributario.

RAUL RODRÍGUEZ LOBATO (27) le dedica todo un capítulo al SUJETO ACTIVO y al SUJETO PASIVO, comentando todo lo relacionado con ambos sujetos, en los términos siguientes:

*"En el Derecho Tributario, como dijimos al comentar la obligación fiscal, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México o los Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria en forma paralela.*

*Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.*

*La hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la Constitución del propio Estado, puesto que es este ordenamiento el que organiza y da las bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherentes a su soberanía, o como nos dice Felipe Tena Ramírez siguiendo a Kelsen y Jellinek, el contenido mínimo y esencial de toda Constitución es crear y organizar a los poderes públicos supremos, dotándolos de competencia.*

*La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciado a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Sólo en casos muy especiales, o mas bien excepciones, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se le exija, sino que, además, tome la iniciativa y mediante un*

decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal; son los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en forma general, o bien en forma parcial.

*En México la hipótesis está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.*

### **EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.**

*En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.*

*En vista a lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.*

*De los tres sujetos activos previos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tiene plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción VI de la propia Constitución Federal.*

### **SUJETO PASIVO.**

*El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal, preferentemente vamos a comentar los principales aspectos en relación al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, es decir, al contribuyente, por considerar de que se trata de la obligación fiscal más importante.*

*Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir,*

quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, analizada en capítulo precedente, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en palabras de Pugliese, "sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal". Consideramos, no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derecho de trasladar el impuesto causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, este último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con más detenimiento, puesto que se observa que, en realidad el tributo se establece para ellos, los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consisten en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. A fin de distinguir a las dos personas, Pugliese nos dice que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

Consideramos que la denominación de Pugliese no evita confusiones, pues en ambos casos hay responsabilidad y en ambos casos hay deudor. En el primer caso, si por razones prácticas de cobro la ley atribuye a una persona ajena a la relación fiscal la responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad originaria a dicho titular del adeudo, o sea al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva. En el segundo caso, es indudable que el deber de efectuar el pago que la ley impone al tercero ajeno a la relación fiscal no puede conceptuarse sino como una deuda, por lo tanto, este tercero también es deudor, sólo que su obligación fiscal es formal y no sustantiva.

En este orden de ideas, preferimos distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago denominando al primero deudor o responsable y al segundo deudor o responsable indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean

*satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados.*

*No debe confundirse, y menos aún identificarse, la distinción entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refiere únicamente a contribuyentes de derecho.*

*Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.*

*Sobre este problema, la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, resulta que es estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que se esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les de el Derecho Privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.*

*La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del entre y para realizar los negocios de su comercio jurídico.*

#### **CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS.**

*Hemos visto ya que el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, Pugliese ha elaborado la siguiente clasificación:*

*a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter*



vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

b) *Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma).*

c) *Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.*

d) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.*

e) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante el se otorga se satisfaga el tributo causado.*

f) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial..*

### **LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO**

*La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquél los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del Derecho se han elaborado. Por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida.*

*En todo caso, la única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo. Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, la capacidad de ser contribuyente consiste en la*

posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.

*Se dice que algunas circunstancias como la edad, el estado civil, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio, etc., modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. En nuestra opinión, tales circunstancias no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la convivencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.*

### **CRITERIOS DE VINCULACION DEL SUJETO PASIVO**

*El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras. Llámase criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.*

*Nos dice Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción personal y si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorios y no cualidades de las personas que los perciben o poseen, se llama sujeción real. En el primer caso se trata de los criterios subjetivos de vinculación, como son la nacionalidad y el domicilio y la residencia. En el segundo caso se trata de los criterios objetivos, como son la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.*

*Conforme al criterio de nacionalidad, o sea, el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cuál sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, vigente hasta 1980 establecía en su artículo 3º, fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.*

*Conforme al criterio del domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia común y para toda la República en Materia Federal establece que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle. El artículo 30 de este ordenamiento dispone que se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él. Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.*

*El artículo 31 del Código Civil en cita establece que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir*

*sus obligaciones. El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación prevé que se considera domicilio fiscal:*

*a) Tratándose de personas físicas:*

*1.- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.*

*2.- Cuando no realicen las actividades señaladas en el punto anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.*

*3.- En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.*

*b) En el caso de personas morales:*

*1.- Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.*

*2.- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.*

*Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia. Para efectos fiscales, el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran residentes en territorio nacional:*

*a) A las siguientes personas físicas:*

*1.- Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.*

*2.- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el punto anterior.*

*b) A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.*

*Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.*

*Resulta interesante observar la gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal, sin embargo la diferencia esencial consiste en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la persona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo.*

*Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se*

*producen los efectos jurídicos del acto mencionado; por ejemplo: el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía. El artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.*

*Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligados al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente.*

*En México, los artículos 1º., fracción II; 2º.; 3º. y 4º. de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refieren a este criterio de vinculación al prever que están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocio en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, entre los cuales se encuentran las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.*

*También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3º, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.*

*Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven en enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.*

## LOS EXTRANJEROS

*Existe discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a las extranjeras, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residen en el país, tienen establecimiento permanente en territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano. Debemos señalar al respecto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir, para los gastos públicos... etc. Coincidimos con Flores Zavala en que aún cuando el precepto constitucional mencionado sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de*

*los nacionales, pues ni está disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que aquí hemos señalado.*

*Refuerza lo anterior el hecho de que conforme al tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Este tratado internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado, por lo tanto, es ley suprema del país conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal”.*

## BIBLIOGRAFIA. CAPITULO III.

- (15) CARRASCO IRIARTE HUGO, Ob. Cit. Pp. 168-174.
- (16) PONCE GOMEZ FRANCISCO y RODOLFO PONCE CASTILLO.  
"Derecho Fiscal". Editorial Banca y Comercio". México, 2000. Pp. 59-71
- (17) PONCE GOMEZ FRANCISCO y RODOLFO PONCE CASTILLO.  
Ob. Cit. Pp. 109-114
- (18) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Edit. Porrúa, México, 2000.
- (19) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Edit. Porrúa, México, 2000.
- (20) CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. Ediciones  
Fiscales y SEF, México, 1997.
- (21) DICCIONARIO LAROUSSE, México 1992.
- (22) DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. "Principios de  
Derecho Tributario". Limusa Noriega Editores. 3ª. Ed. 1999. Pp. 102-103.
- (23) RODRÍGUEZ LOBATO RAUL. "Derecho Fiscal". Oxford University Press.,  
2ª. Edición. México, 2000. Pp. 119-121.
- (24) SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO. Derecho Tributario. Cárdenas Editor  
y Distribuidor, 2ª edición. México, 1999. Pp. 241-242.
- (25) RODRÍGUEZ LOBATO RAUL. Ob. Cit. Pp. 109-111.
- (26) DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. Ob. Cit. Pp.100-101.
- (27) RODRÍGUEZ LOBATO RAUL. Ob. Cit. Pp 131-134, 147-155.

## CAPITULO IV. LOS DELITOS FISCALES FEDERALES.

### 1. CONCEPTO Y DEFINICION DE DELITO E INFRACCION FISCAL FEDERAL.

Uno de los puntos que se debe de distinguir, es conocer cuando estamos ante una infracción de carácter administrativo castigada por multa o arresto en algunos casos y cuando nos enfrentamos ante delitos que serán castigados con pena privativa de libertad, multa, gastos de ejecución, recargos, entre otras.

Sobre este tema RAUL RODRIGUEZ LOBATO (28) hace la distinción entre Derecho Penal Fiscal y Derecho Penal Común. El autor nos explica lo que debe entenderse por infracciones, así como por sanciones, que se contemplan en la legislación mexicana. Dichos puntos los analiza en la siguiente forma:

*" En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone la eficacia de la norma.*

*En este orden de ideas, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto lo trae, como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal, que, según Pugliese, establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.*

*Al hablar de Derecho Penal Fiscal, se ha discutido si éste es autónomo del Derecho Penal común o si sólo es parte de él. Sobre este problema, definitivamente no consideramos que el Derecho Penal Fiscal sea autónomo; sino que estimamos que el Derecho Penal Fiscal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico. Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materia que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía, es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general el Derecho Penal común tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal.*

*Como ejemplo de las características que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo podemos citar, siguiendo a Margáin, que en un mismo campo legal está regulada la sanción y la reparación del daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas; se sanciona a las personas morales y no sólo a las físicas; el incapaz es susceptible de ser sancionado; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria; es de mayor importancia la reparación del daño*

## **LAS INFRACCIONES. CLASIFICACION.**

*En general, infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho y omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.*

*No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que, por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:*

*a).- Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.*

*b).- Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.*

*c).- Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.*

*d).- Leves y graves. Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.*

## **LAS SANCIONES. CLASIFICACION.**

*En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.*

*La sanción ha sido definida por Eduardo García Máynez como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado": Abundando en este concepto el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma o cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.*

*El propio Eduardo García Máynez opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. En este orden de ideas, del examen de las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, encuentra que son dos las posibilidades para una división general de las sanciones: las de coincidencia y las de no coincidencia.*

*En el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado.*



En el segundo caso, a veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. Aquí la sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, pero, como se puede observar, ya no hay coincidencia de la conducta obligatorio con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

El autor en cita comenta que las sanciones no se agotan en los dos tipos ya examinados, o sea, el cumplimiento forzoso y la indemnización, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos, dice, no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surge así, al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora.

Las ideas anteriores se resumen en el siguiente cuadro sinóptico:

DEBER PRIMARIO Y EL CONSTITUTIVO DE LA SANCION.	COINCIDENCIA	Cumplimiento forzoso (su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida)
	NO COINCIDENCIA	I. Indemnización (Tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario). II. Castigo. (Su finalidad inmediata, es afflictiva. No persigue el cumplimiento de deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.)

Las sanciones a que se refiere el cuadro anterior constituyen, en opinión de Eduardo García Máynes, las formas simples de las sanciones jurídicas, pero al lado de ellas existen las mixtas y complejas, que resultan de la combinación o suma de las simples. Conviene aclarar que no debe confundirse entre sanción mixta y acumulación de sanciones, pues la primera es consecuencia de una sola violación y la segunda de varias violaciones por una misma persona.

Las combinaciones posibles son:

1. Cumplimiento más indemnización.
2. Cumplimiento más castigo.
3. Indemnización más castigo.
4. Cumplimiento más indemnización más castigo.

Podemos observar, del estudio de la clasificación de las sanciones que elabora Eduardo García Máynes, que hay sanciones satisfactorias (en relación a la víctima del acto violatorio), constituidas por el cumplimiento forzoso y la indemnización, y afflictivas (en relación al violador de la norma) constituidas por los castigos.

*En México, en materia fiscal sólo las aflictivas son consideradas como sanciones, pues a las satisfactorias, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se les considera sanciones.*

*En este orden de ideas, en el Derecho Tributario Mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.*

*La pena se divide en personal y patrimonial. La pena personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de la privación de la libertad, y la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.*

### **LEGISLACION MEXICANA**

*Del examen del Título IV del Código Fiscal de la Federación se observa que, como hemos dicho en el apartado anterior, en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales son los castigos, es decir, la pena, ya sean personales o patrimoniales.*

*Al definir a la infracción señalamos que de acuerdo con un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, para que las infracciones a las normas tributarias puedan ser sancionadas por el Estado se requiere que previamente una ley describa la conducta respectiva, declarándola ilegal y señale la sanción correspondiente. Partiendo de este principio el artículo 73, fracción XXI, de la Constitución Política del país establece que es facultad del Congreso de la Unión definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. Con apoyo en esta facultad, a estas últimas en la legislación mexicana se les denomina infracciones, así como las penas aplicables a cada caso.*

*Adicionalmente a la descripción de las infracciones y delitos y al señalamiento de la pena aplicable, el Código Fiscal de la Federación establece ciertas reglas para el ejercicio del poder sancionador del Estado, entre las que se encuentran las siguientes:*

a) *Dispone el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales como se incurra en responsabilidad penal.*

*El examen de esta disposición nos confirma que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no se considera como sanción en la legislación tributaria mexicana. Si el precepto que comentamos señala por un lado que se aplicarán las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y por otro lado señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente se indica que esto último no es una sanción.*

*También se confirma que no se considera a la indemnización como sanción y a esta conclusión llegamos por consideraciones análogas a las expresadas en el párrafo anterior, partiendo de que los recargos, según lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de las contribuciones; que conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 2º del propio Código, son accesorios de las contribuciones; y que el artículo 70 del mismo Código, los separa de las sanciones, tanto así que el citado artículo 21 no se encuentra en la parte del ordenamiento relativa a las infracciones y delitos, sino en*

la referente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, por lo tanto, contrariamente a la doctrina, la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y la considera sólo un accesorio de la contribución, a pesar de la severidad de los recargos, puesto que se causan a razón de 8.25% (este porcentaje se modifica mensualmente, por lo cual se considera variable) de la contribución omitida por cada mes o fracción hasta que se realice el pago, sin que excedan del 500%.

b) En el caso de infracciones, destaca la contenida en el artículo 73, conforme a la cual no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; indica el propio precepto que el cumplimiento no será espontáneo en caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, o bien que la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

c) En cuanto a los delitos, el artículo 92 del Código señala que para proceder penalmente se requiere en algunos casos la querrela del fisco; en otros, declaratoria de perjuicio o una declaración especial en ciertos casos de contrabando; y en otros, que basta la simple denuncia. En este artículo destaca la regla que establece que los procesos por delitos fiscales en donde hubo querrela o declaratoria del fisco 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 quedan garantizados a satisfacción de la propia Secretaría y que la petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como violación punible tanto en el campo de las infracciones como en el de los delitos y, desde luego, la graduación de la pena varía en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, las infracciones por incumplimiento de la obligación fiscal sustantiva se sancionan con multa que puede ser del 50%, del 100% o del 150% de la contribución omitida, según se pague ésta antes del cierre del acta final de la visita o de que se notifique el oficio de observaciones; después del cierre del acta final de la visita o de que se haya notificado la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas y en los demás casos, respectivamente.

Podrán aumentarse en un 20%, 50% o 60% si hay reincidencia o alguna de las agravantes previstas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, o bien podrán disminuirse en un 20% o 25% si se da alguna de las atenuantes señaladas en el propio artículo 77 antes mencionado.

Las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sancionan con multa que varía de \$100.00 a \$200,000.00, según el tipo de obligación incumplida.

Los delitos fiscales se sancionan con prisión, es decir, privación de la libertad, que varía de 3 meses a 9 años, según sea el caso; la tentativa inacabada con las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado; y en el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Por lo que se refiere a la disposición del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación nos parece indebido por nuestra legislación fiscal positiva no reconozca al cumplimiento forzoso de la obligación y a la indemnización su

carácter de sanciones, pues si bien es cierto que existe el principio de Derecho Penal que dice "non bis in idem", es igualmente cierto que, como se destacó en la clasificación de las sanciones, éstas no necesariamente deben ser simples, sino que puedan ser complejas, lo que resultará de la gravedad de la infracción y de la severidad con que se quiera consistir en cumplimiento más indemnización más castigo, no observamos inconveniente jurídico para que los tres tipos de sanciones sean reconocidos como tales por nuestra legislación fiscal y sean aplicados a las contribuyentes infractores.

En cambio, donde si creemos que existe problema de constitucionalidad en el ejercicio del poder represivo del Estado es en el caso de aplicación de las sanciones administrativas y de las sanciones judiciales, pues en este caso dos autoridades distintas y en expedientes totalmente distintos aplicarán sanciones a un particular infractor; por lo tanto, ya no se tratará de que una autoridad al sancionar aplique una sanción compleja, sino que habrá dos autoridades y cada una de ellas aplicará una sanción, o sea, habrá dos sanciones y no una compleja.

Esta circunstancia si nos parece indebida, pues con cualquiera de las dos sanciones, ya sea la administrativa o la judicial, se cumple la finalidad de disciplinar al infractor, por ello, aplicada una carece de justificación la otra. En todo caso, si una conducta está prevista como infracción y como delito y es realizada por una persona, el fisco debe decidir de acuerdo con la gravedad de la infracción, si conviene que se sancione como falta o como delito y actuar en consecuencia, pero no que se sancione de las dos maneras.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas y que en cada caso existen inculcados por responsabilidades de distinto género, una de carácter penal y otra de orden meramente administrativo, pretendiéndose con este criterio justificar el doble procedimiento sancionatorio.

La tesis de la Corte nos parece ineficaz para el fin que se persigue, pues precisamente ese doble procedimiento que señala que existe y cuya consecuencia es la doble sanción, es lo que constituye la violación al principio de Derecho Penal "non bis in idem". Además, como señala Servando J. Garza, si el artículo 23 de la Constitución establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, precepto que recoge el principio "non bis in idem", en la dualidad prohibida del juicio implícitamente se proscriben la dualidad de acciones idénticas. Es claro que si la conducta es una sola y son dos los procedimientos para sancionarla, uno administrativa y otro judicial, las autoridades respectivas estarán ejercitando acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción".

Otro punto de vista de este tema nos los proporciona FRANCISCO PONCE GOMEZ y RODOLFO PONCE CASTILLO (29) quienes hacen un análisis del Código Fiscal de Federación, comentando al respecto, cuando estamos ante delitos fiscales, explicando previamente que debemos entender por Código Fiscal de la Federación. Ambos tratadistas analizan la infracción en forma amplísima, manejando ejemplos de ella, según se puede constatar de los comentarios tomados de la obra de referencia.

#### **"INFRACCIONES GENERALIDADES**

*Es de explorado derecho que toda obligación que deriva de una ley tiene, como característica principal, la de que sino se cumple con dicha obligación, el*

*infractor responsable se hace merecedor a una sanción, lo cual es lógico, ya que de no ser así el cumplimiento de una obligación quedaría sujeto a la voluntad del particular. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta que trae como consecuencia la infracción esté previamente tipificada en la ley como ilegal y tenga prevista una sanción.*

*En materia fiscal corresponde a la Administración Pública la aplicación de las disposiciones fiscales para obtener su cumplimiento, de acuerdo con la potestad sancionadora de que está provista.*

### **Concepto de infracción, infractor y sanción.**

*Es indudable que cuando se adquieren obligaciones se hace con la idea de cumplirlas; sin embargo, durante el transcurso del tiempo se presentan situaciones que no se previeron y que hace imposible su cumplimiento, incurriendo así en una transgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de una ley, contrato u obligación forzosa.*

*Raúl Rodríguez Lobato dice que infracción es "Toda transgresión o incumplimiento de una Ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado".*

*Mayolo Sánchez Hernández dice que la infracción referida a la materia fiscal es "(...) todo acto u omisión que trae como consecuencia de dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe".*

*Sergio Francisco de la Garza establece que "(...) infracción es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales".*

*De las definiciones citadas se desprende, en términos generales, que infracción es toda violación a la ley.*

*El concepto de infractor en materia fiscal lo establece el art. 71 del Código Fiscal de la Federación, al interpretar dicha disposición en el sentido de que infractor, o responsable en la comisión de las infracciones, es la persona que realice los supuestos ilegales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.*

*Sobre las sanciones existe una variada gama de consecuencias jurídicas que han sido objeto de estudio de dos destacados juristas, Francisco Carnelutti y Claude du Pasquier.*

*Carnelutti dice "(...) se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal".*

*Du Pasquier la define como "(...) la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una 'reacción', es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación".*

*Mayolo Sánchez Hernández dice que sanción "(...) es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe".*

*Eduardo García Máynes, citado por Rodríguez Lobato en su libro "Derecho Fiscal", determina que la sanción "(...) es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".*

*En otras palabras, sanción es el castigo físico económico que impone la autoridad al que comete una infracción.*

*De acuerdo con lo anterior, existen dos tipos de sanciones, según Camelutti:*

- a) Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación y que se realizan "para que se remueva la violación".*
- b) Las que no tienen propósito satisfaciente, sino uno predominantemente afflictivo o represivo, que se aplican "porque la violación se ha producido" y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor.*

*Para efectos de este estudio, se adopta lo que dice Lomelí Cerezo "(...) consideramos como sanciones propiamente dichas sólo a las del tipo afflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o de satisfacción del interés protegido por la norma".*

#### **Clasificación de las infracciones**

*A continuación se analizan y ejemplifican cada uno de los tipos de infracciones, según Mayolo Sánchez Hernández:*

- Infracciones de omisión y de comisión. Las primeras son las que nacen como consecuencia de la violación a una disposición fiscal, sin el ánimo de causar un perjuicio económico al fisco, no existe dolo, sino negligencia o descuido; por ejemplo, no presentar la declaración anual de ingresos. Las segundas son aquéllas con pleno conocimiento y con el propósito de causar un perjuicio al fisco; por ejemplo, declara ingresos menores de los percibidos.*
- Infracciones instantáneas y continuas. Las instantáneas son aquellas que se realizan en el momento en que se cometen; por ejemplo, el organizador de un sorteo o rifa que no retiene al ganador el Impuesto sobre Loterías, Rifas y Juegos Permitidos. Las continuas son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que dejan de cometerse los actos violatorios; por ejemplo, no llevar la contabilidad de un negocio.*
- Infracciones simples y complejas. Las primeras son aquéllas que con un solo acto u omisión se viola una disposición; por ejemplo, no presentar el aviso de iniciación de actividades. Las segundas, son aquéllas que con un acto u omisión se violan diversas disposiciones; por ejemplo, no presentar la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, por parte de una sociedad mercantil que trae como consecuencia la no presentación de la declaración del Impuesto sobre Dividendos.*
- Infracciones leves y graves. Las leves son aquéllas que no tienen como consecuencia la evasión de créditos fiscales; por ejemplo, no citar en un escrito el Registro Federal de Contribuyentes.*

Las graves son las que traen como consecuencia evadir el pago de créditos fiscales; por ejemplo, alteración en los libros de contabilidad.

- *Infracciones administrativas y penales, Las primeras son aquéllas que la autoridad administrativa o hacendaria califica como tales. Ejemplo: alterar los precios oficiales. Las segundas son aquéllas cuya calificación corresponde a la autoridad judicial. Ejemplo: declarar con falsedad ante autoridad judicial.*

#### **Clasificación conforme al Código Fiscal de la Federación.**

El Código Fiscal de la Federación, en su Título IV, Capítulo I, consigna las diversas infracciones en materia fiscal, de la siguiente manera:

- *Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes. Estas infracciones están consignadas en el art. 79 del CFF, las que pueden resumirse de la siguiente forma:*
  - I. *No solicitar inscripción cuando hay obligación de hacerlo o hacerlo extemporáneamente, salvo que se haga de manera espontánea, es decir, que no haya requerimiento de la autoridad para ello.*
  - II. *No presentar solicitud a nombre de un tercero cuando se esté obligado a hacerlo, o hacerlo extemporáneamente, salvo la presentación espontánea.*
  - III. *No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo la presentación espontánea.*
  - IV. *No cita la clave del Registro Federal de Contribuyentes o no utilizar el código de barras, cuando haya que hacerlo. Esta fracción se reforma para eliminar de ella la obligación de utilizar el código de barras, por lo que desaparece de las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.*
  - V. *Autorizar actas constitutivas, de fusión; escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir con señalar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.*
  - VI. *Señalar un domicilio fiscal diferente para efectos del RFC.*

Se adicionan para el ejercicio de 1999 las fraccs. VII, VIII y IX en la forma siguiente:

- VII. *No asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el Registro Federal de Contribuyentes de cada socio o accionista a que se refiere el tercer párrafo del art. 27 del CFF*
- VIII. *No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asambleas de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del art. 27 del CFF cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta constitutiva.*
- IX. *No verificar que la clave del Registro Federal de Contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.*

*El art. 80 del CFF ya establece las sanciones en nuevos pesos, señalando las cantidades correspondientes de acuerdo con el tipo de infracción que se cometa. Para 1998, se incrementan las sanciones a que se refiere la fracc. II y se reducen las contenidas en la fracc. III de este artículo. Se adicionan las fraccs. V y VI para establecer las sanciones correspondientes a las infracciones adicionadas en el art. 79.*

- *Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, etc. Estas infracciones están previstas en el art. 81 del CFF, y son las que aparecen a continuación.*
  - *No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir con los requerimientos para esos efectos. No presentarlos a través de los medios electrónicos.*
  - *Presentar las declaraciones, solicitudes, etc., incompletas o con errores en forma distinta a la señalada o con dichas irregularidades a través de los medios electrónicos.*
  - *No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, salvo que espontáneamente se paguen.*
  - *No efectuar pagos provisionales.*
  - *No presentar la declaración informativa de las enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el último párrafo del art. 29 del CFF, dentro del plazo previsto en dicho precepto, o no presentarla como lo establece el mismo.*
  - *No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento del CFF.*
  - *Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor. Debido a lo anterior desaparece la infracción consistente en omitir o contar cero en las declaraciones posteriores a la primera o anotarlo en el caso de retenciones.*
  - *No presentar los informes referidos en los arts. 17, fracc. F de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, o el 19, fraccs. VIII, IX y XII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en estos artículos.*

*A este artículo se le anexan las siguientes fracciones:*

- *No proporcionar la información a que se refiere el último párrafo del art. 20, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.*
- *No proporcionar la información que solicitan los clientes, relativa a la impresión de comprobantes fiscales, en los términos del art. 29.*
- *No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora, de acuerdo con la fracc. IV del art. 57-B de la Ley del ISR. Esta fracción se derogó por haberse derogado el art. 8-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.*
- *No presentar información de las personas a las que les hubiere otorgado donativos.*



- No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal, en los términos de los arts. 57-I, último párrafo, y 57-J primer párrafo de la Ley del ISR.

- No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales y de asociaciones en participación.

- No proporcionar la información sobre inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos.

- No proporcionar la información a que se refieren el penúltimo y últimos párrafos del art. 31 de la Ley del IVA, o presentarla incompleta o con errores. Se adicionan las fracciones XX, XXI, XXII y XXIII, para quedar así:

a) No colocar aparatos de control volumétrico en los equipos de producción o envasamiento a que se refiere el art. 19 fracc. XVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

b) No inscribirse en los padrones de contribuyentes a que se refiere el art. 19 fraccs. XI, XIV y XVIII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- No presentar la declaración informativa a que se refiere el art. 8-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Se derogó esta fracción para excluir como infracción el hecho de no incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización.

- No proporcionar la información a que se refiere el tercer párrafo de la fracc. II del art. 19, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- No proporcionar la información en materia de control físico de volumen a que se refieren las fraccs. IV, último párrafo y X del art. 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Se modificó esta fracción únicamente para modificar las fraccs. X, XVI y XVII del art. 19. Se modificó esta fracción para quedar así:

a) No presentar la declaración informativa a que se refiere el art. 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores. Esta modificación resulta de cambiar el art. 31 por el 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

b) No registrar la lista de precios de venta del detallista a que se refiere el art. 19 fracc. XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

c) No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracc. VIII del art. 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

El art. 82 del CFF señala, con precisión, las cantidades que, como sanciones, deben imponerse por las infracciones que han quedado señaladas. También establece que se aumenta o disminuye el monto de algunas sanciones y se adicionan otras. Se adicionan diversas fracciones para establecer las sanciones correspondientes a las infracciones adicionadas.

- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

El art. 83 del CFF, señala que estas infracciones son las que ahí se expresan, siempre que sean descubiertas por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como son:

## ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

- No llevar contabilidad.
- No llevar algún libro o registro especial a que se esté obligado.
- Llevar la contabilidad en forma distinta de cómo señalan las disposiciones fiscales o llevarla en lugares distintos de los señalados.
- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos o fuera de los plazos respectivos.
- No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades fiscales.
- No expedir comprobantes de sus actividades, cuando así se requiera. Se adiciona para incluir la leyenda "no entregar" los documentos.
- Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado por la Secretaría de Hacienda, sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- No dictaminar los estados financieros.
- Expedir comprobantes fiscales, asentando nombre, denominación o razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien o use el servicio, etc.
- No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por la SHCP.
- No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el art. 32-A del CFF, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto en las leyes fiscales.
- No cumplir con los requisitos señalados en los arts. 24 fracc. I y 140 fracc. IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.
- No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el art. 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Estas infracciones se sancionan con las cantidades que a efecto establece, para cada una de ellas, el art. 84 del CFF. Donde se aumenta la sanción de la fracc. VI, de \$6,000.00 a \$36,000.00. Se deroga la fracc. IV y se hacen algunas adiciones y modificaciones para aumentar el monto de las sanciones.

- Infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito. A partir de julio de 1991 hubo reformas al Código Fiscal para establecer que todos los cheques de cuentas de contribuyentes, por actividad empresarial y sociedades mercantiles, deben llevar el Registro Federal de Contribuyentes, así como el nombre de la empresa y, cuando se gire un cheque para el pago de gastos o compra, se le anotará la leyenda "para abono en cuenta del beneficiario"; por esta razón se pueden citar las siguientes infracciones:
  - No anotar en los cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.
  - Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario el cheque con la leyenda "para abono en cuenta"
  - Procesar incorrectamente las declaraciones del pago de contribuciones.
  - No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones solicitadas por las autoridades fiscales, de acuerdo con la Ley de Instituciones de Crédito.

- *Asentar incorrectamente u omitir en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes.*

*Se adiciona una fracción para quedar así:*

- *No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos dentro del plazo a que se refiere el art. 141 del CFF.*

*Las sanciones a estas infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito se encuentran previstas en el art. 84-B del CFF. Se adiciona este artículo para incluir la sanción correspondiente a la infracción que se contiene en el artículo anterior.*

- *Infracciones de los usuarios de los servicios y de los cuentahabientes de instituciones de crédito. Este tipo de infracciones están previstos en el art. 84-C del CFF, y consisten en la omisión total o parcial de proporcionar informaciones relativas a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos necesarios para formar la clave, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.*

*La sanción que corresponde a este tipo de infracciones asciende a la cantidad de \$84.00, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales las multas serán de \$252.00 para cada una de ellas.*

- *Infracciones de factoraje financiero. Estas infracciones surgen al no efectuar la notificación de la cesión de créditos, operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o al negarse a recibir dicha notificación, e incurrir en ellas las empresas en relación con las obligaciones a que se refiere el art. 32-C, del CFF, en los términos del art. 84-E del mismo Código.*

*La sanción por este tipo de infracción es una multa que va de \$1,000.00 a \$10,000.00*

- *Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación. Este tipo de infracciones, están previstas en el art. 85 del CFF y se cometen por los contribuyentes, sus representantes legales o terceros relacionados con ellos, al oponerse a que se practique una visita en el domicilio fiscal, al no proporcionar los datos o informes que soliciten las autoridades fiscales, al no proporcionar la contabilidad o parte de ella, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros, al no conservar la contabilidad y la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito, así como al no proporcionar los informes sobre clientes y proveedores.*

*También cuando se divulgue o se haga uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, que afecte su posición competitiva y a las cuales se refieren los arts. 46 fracc. IV y 48 fracc. VII de la Ley del ISR, en cuyo caso la multa iría de \$45,000.00 a \$60,000.00. Se adiciona una infracción que consiste en declarar falsamente, para ello deben cumplirse los requisitos que se señalan en el art. 70-A del CFF.*

*Las multas correspondientes a estas infracciones y las cantidades que se imponen están previstas en el art. 86 del Código Fiscal. Se adicionó con la sanción a la infracción citada.*

- *Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas. Se modificó para quedar así: Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, así como de cerciorarse, al adquirirlos, de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.*

- *No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.*
- *Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos de ser adheridos a los envases o recipientes.*
- *Poseer por cualquier título los bienes a que se refieren los incisos e) y f) de la fracc. 1 del art. 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que las bebidas alcohólicas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga la obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto por el art. 19 fracc. IV de dicha ley.*

*Las sanciones a estas infracciones se señalan en el art. 86-B del CFF. Se modificó para reducir el monto de algunas sanciones.*

- *Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal. Esta clase de infracciones fueron pintroducidas en las reformas para 1997, para que las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales. Estas infracciones se sancionan en los términos del art. 86-D del CFF.*
- *Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza y de tabacos labrados. Estas son cometidas por quienes no lleven el control físico a que se refiere el art. 19 fraccs. IV y X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Se modifica este artículo para hacerlo congruente con la derogación del quinto párrafo de la fracc. IV del art. 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y se sancionan en los términos del art. 86-F del CFF.*
- *Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en ejercicio de sus funciones. Los funcionarios o los empleados públicos en el ejercicio de sus funciones pueden incurrir en las siguientes infracciones; según lo establece el art. 87 del CFF.*
  - *No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a lo previsto en las disposiciones fiscales.*
  - *Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.*
  - *Exigir una prestación no prevista en las disposiciones fiscales.*

*Estas infracciones se sancionan en los términos del art. 88 del código Fiscal de la Federación, con una multa de \$10,000.00 a \$25,000.00.*

- *Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros. Los terceros relacionados con los contribuyentes en los términos del art. 89 del CFF, pueden incurrir en las siguientes infracciones:*
  - *Asesorar o aconsejarlos para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alternación, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.*
  - *Ser cómplice, en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.*

*Estas infracciones se sancionan con una multa de \$10,000.00 a \$20,000.00 de acuerdo con el art. 90 del Código Fiscal de la Federación.*

*Las infracciones no previstas en cualquiera de los tipos señalados en los puntos anteriores de conformidad con el art. 91 del CFF, se sancionarán con una multa de \$62.00 a \$626.00.*

*Se adiciona el art. 91-A para establecer como infracciones relacionadas con el dictamen, la omisión de contribuciones que no se hubiesen observado en el mismo. Se adiciona el art. 91-B para establecer la multa aplicable a las infracciones que establece el art. 91-A\*.*

En cuanto a delitos fiscales, éstos quedan comprendidos dentro del propio Código Fiscal de la Federación, Título IV. De las Infracciones y Delitos Fiscales. Capítulo II. De los Delitos Fiscales. Artículos del 92 al 115, mismos que se han transcrito con anterioridad en el capítulo III, cuando hablo del citado ordenamiento jurídico.

## 2. CONCEPTO DE DENUNCIA Y QUERRELLA.

En el Derecho Procesal Penal, la forma de iniciación en la investigación de los delitos, se rige por el principio de la denuncia o de la querrela, o sea, que el Ministerio Público requiere para poder avocarse a la investigación de los delitos, que previamente reciba una denuncia o una querrela. Ahora bien, para entender mejor a que se refieren dichos términos, acudo al comentario del maestro GUILLERMO COLIN SANCHEZ (30), quien nos explica, qué es la denuncia; la naturaleza jurídica de la misma; y, quiénes deben presentar la denuncia, según transcripción que se hace al respecto:

### "LA DENUNCIA

*La denuncia la consideramos desde un doble aspecto: general y procesal. Desde el punto de vista general, es el medio para hacer saber a las autoridades la probable comisión de un hecho delictuoso, o que éste se ha llevado a cabo.*

*En orden al procedimiento penal, es el medio a través del cual los particulares hacen del conocimiento del Ministerio Público que se ha cometido un hecho delictuoso, ya sea en agravio o de un tercero.*

*De tal consideración, se concluye: la denuncia debe presentarla cualquier persona en cumplimiento de un deber impuesto por la ley y para no incurrir, tal vez, en la posible violación de un precepto jurídico.*

*Denunciar los delitos de interés general, porque al quebrantarse el ordenamiento jurídico, se produce en la sociedad un sentimiento de repulsa hacia el infractor, a quien por su proceder indebido exige se le impongan las penas correspondientes, como medida ejemplar que prevenga nuevos atentados. Este argumento quizá justifique por qué la mayor parte de los delitos se persiguen de oficio.*

#### NATURALEZA JURIDICA

*¿Denunciar los delitos es una obligación?; ¿es una facultad potestativa?; ¿constituye un deber?*

*En contestación a las preguntas planteadas, Manuel Rivera Silva considera que la obligatoriedad de la presentación de la denuncia es parcial y no absoluta, ya que para hablar de obligatoriedad se requiere que exista la sanción. Señala: "Cuando el legislador quiere que no se cometa un acto, fija una sanción a la comisión del mismo acto. Por ejemplo, si quiere proteger la vida, no establece en forma de principio moral el "no matarás", sino que recurre a su poder coactivo y establece que al que mate le aplicará determinada pena, provocando en esta forma el temor de hacerse acreedor a la sanción y, por ende, obligando jurídicamente a no privar de la vida a alguien... Si el legislador quiere que se denuncien los hechos delictivos de los cuales tiene conocimiento, debe fijar una sanción para cuando no se ejecuta este acto, o sea, para cuando no se hace la denuncia.*

*Desde el punto de vista jurídico es justificable la tesis aludida, porque en efecto: los Códigos de Procedimientos Penales en materia Federal y del Distrito, no señalan ninguna sanción para quien no denuncia los delitos; en cambio, el Código Penal para el Distrito Federal, establece: "Se aplicará de cinco días a dos años de prisión y multa de veinte a quinientos pesos, al que:*

*1. No procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse, o se están cometiendo, si son de los que se persiguen de oficio...; (artículo 400).*

*Como únicamente en el caso citado exige sanción, en todos los demás, la denuncia viene a ser una facultad potestativa. Pero si desde el punto de vista estrictamente legal esto es justificable, por otra parte, estimamos que fuera de las situaciones señaladas, la denuncia es un deber de toda persona cuya causa de justificación residen en el interés general para conservar la paz social.*

#### ¿QUIÉNES DEBEN PRESENTAR LA DENUNCIA?

*La denuncia puede ser presentada por cualquier persona, sin importar que la misma provenga de un procesado, de un sentenciado, de un nacional o de un extranjero. Ni el sexo, ni la edad, serán un obstáculo, lo cual implica que no se haga ninguna excepción al principio general establecido.*

#### FORMAS Y EFECTOS.

*La denuncia se hará verbalmente o por escrito al Ministerio Público o a cualquier funcionario o agente de la Policía Judicial, situación que obliga a proceder de oficio a la investigación de los delitos, siempre y cuando no se trate de aquellas infracciones que requieran para su persecución se satisfaga algún requisito de procedibilidad o que se venza cualquier obstáculo procesal que impida iniciar el procedimiento o la prosecución del mismo (arts. 262 y 274 del Código de Procedimientos Penales del Distrito)".*

Sobre la querrela, el mismo autor COLIN SANCHEZ (31) la analiza desde el punto de su concepto; fundamentación política; naturaleza jurídica; formulación legal; derecho de querrela y personas morales; extinción del derecho de querrela.

#### *"LA QUERRELLA*

*De los requisitos de procedibilidad, la querrela es uno de los más sugestivos; no sólo por las razones expuestas, sino también por la diversidad de problemas a que da lugar en la práctica.*

#### CONCEPTO

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

*Tratándose de los delitos que se persiguen a petición de parte ofendida, no solamente el agraviado, sino también su legítimo representante, cuando lo estimen necesario, pondrán en conocimiento del Ministerio Público la comisión del hecho delictuoso para que éste sea perseguido, no pudiendo hacerlo en ningún caso para esta clase de delitos, sin la manifestación de voluntad de que tiene ese derecho.*

#### FUNDAMENTACION POLITICA

*La querrela es una institución bastante discutida por los estudiosos del Derecho Penal. Beccaria, en su Tratado de los Delitos y de las Penas, hizo notar que el derecho de castigar corresponde a todos los ciudadanos, motivo por el cual el derecho de uno solo no puede anular el de los demás.*

*Carlos Binding no es partidario de la querrela porque cuando el Estado delega sus facultades en manos de los particulares, y el delito no se castiga, ya sea porque el querellante no presenta a tiempo su queja o porque está en manos de un representante inactivo, aquélla no alcanza su objeto y la justicia sufre una lesión.*

*Además, el que se deje en manos de un particular la persecución del delito, propicia la inmoralidad en la administración de justicia.*

*Los positivistas y principalmente Enrique Ferri, también se muestran inconformes con la querrela, fundamentándose en que si los delitos representan un peligro para la sociedad, es incuestionable que éstos deben perseguirse y no dejar su castigo al arbitrio de los particulares. Por otra parte, si dichas conductas, dado el carácter público del Derecho Penal, únicamente afectan intereses particulares, debieran desaparecer del Código.*

*Maggiore, Vannini, Tolomei y Ricio también se pronuncian abiertamente en contra y afirman: "Una institución de tal naturaleza tiene una tendencia acentuadísima a desaparecer de los ordenamientos penales, en virtud de que "el Estado moderno, único titular celoso de la potestad punitiva, no puede ni debe delegar ese poder a nadie, aunque sea en su disponibilidad procesal".*

*Los autores citados consideran el problema desde un aspecto netamente doctrinal, olvidando las consecuencias que la persecución de ciertas conductas acarrea para quienes han resentido la ofensa. Piénsese por ejemplo, en que la publicidad de ciertos delitos puede dañar aún más al ofendido, por ello es que dada la naturaleza de algunas infracciones penales, sea correcto dejar a la voluntad de los particulares su persecución. Indudablemente, es de trascendencia para quien ha sufrido una lesión, se atienda a las conveniencias o inconveniencias que un proceso le acarrearía, de tal manera que la voluntad privada no es posible proscribirla originando consecuencias desastrosas para el sujeto y para la paz y tranquilidad que debe imperar en ciertos núcleos, como el familiar que, en países*

como el nuestro, viene a ser una de las instituciones fundamentales sobre el cual está estructurada la organización social. Asimismo, al considerar la naturaleza específica de algunos problemas regulados por el Derecho Penal, ello nos induce a concluir que la institución de la querrela, lejos de proscribirse en las legislaciones, debe conservarse en ciertos casos como un medio pacifista adecuado para la concordia y feliz desenvolvimiento de las relaciones humanas.

Sin llegar a extremos negativos, es oportuno advertir también, que la institución de la querrela no causa propiamente agravio a la sociedad, porque aun cuando, como afirma Maggiore, con ello se deroga en parte el principio del derecho punitivo del Estado, esto no puede ser causa suficiente.

Tómese en cuenta que tanto en la vida en general, como en el ámbito del Derecho, los principios fundamentales en todos los órdenes siempre llegan a alcanzar excepciones y nunca pueden ser de una rigidez tal que no lo justifique; y tratándose de la querrela, el Estado mismo hace excepción a ese principio por motivos de bien público.

#### NATURALEZA JURIDICA.

Respecto a la colocación adecuada de la querrela dentro del campo que en sentido general abarcan las cuestiones penales, existen dos tendencias: la primera sitúa a la querrela dentro del aspecto general de la materia, considerándola como una condición objetiva de punibilidad, y la segunda la considera como un instituto procesal.

Manzini se manifiesta partidario de lo primero y no admite que la querrela sea un presupuesto procesal, porque no se promueve con ella la acción penal, por ser ésta una condición de derecho substancial para la punibilidad; y el hecho se hace punible y constituye, por lo tanto, delito, sólo en cuanto sea querrellado.

El no poder proceder sin la querrela, no implica que sea calificada como instituto procesal, puesto que el ejercicio de la acción penal se da siempre que falte cualquier otra condición de punibilidad y otro elemento del delito.

La querrela es una condición objetiva de punibilidad, por lo tanto, está comprendida dentro del Derecho Penal substancial, aseveran Massari y Pannain, porque el Estado está limitado en su potestad punitiva, al dejar al sujeto pasivo del delito en libertad para poner en movimiento la acción penal.

Tal aseveración no es posible aceptarla debido a que estos autores confunden las condiciones objetivas de punibilidad con la querrela como institución de carácter netamente procesal, y tratándose de dos aspectos distintos que se pueden diferenciar y colocar en el sitio que les corresponde, no ha lugar a identificarlos, porque no queda al arbitrio del particular decidir si se aplicará o no la pena, facultad exclusiva del órgano estatal a quien se le encomiendan específicamente esas funciones, y porque, aun interpuesta la querrela, pudiera suceder que no se llegara necesariamente a la sentencia y que ésta fuera condenatoria; también existiendo la posibilidad de que el particular pudiera desistirse de la querrela, esto no significa, como ya anotamos, que quede a su arbitrio o capricho la punibilidad del acto delictuoso.

La doctrina moderna más connotada sitúa a la querrela dentro del campo del Derecho de Procedimientos Penales considerándola como una "condición de procedibilidad". Florián, Bataglini, Riccio, Ranieri, Vannini, Maggiore, Antolisei y algunos más)

En nuestro medio, Ignacio Villalobos, González Bustamante, Franco Sodi, Piña Palacios y Rivera Silva así lo consideran; y no puede ser en otra forma, porque concebida la querrela como un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito para hacerlo del conocimiento de las autoridades, otorgando su anuencia para que sea perseguido, con ello se manifiesta en forma precisa, que no obstante que ya se ha integrado el delito, la actuación del engranaje judicial



está condicionada a esa manifestación de voluntad del particular, sin la cual no es posible proceder; de ahí que la querrela la entendamos como un requisito de procedibilidad.

#### FORMULACION LEGAL

Para que la querrela se tenga por legalmente formulada, deberá satisfacer lo ordenado por los códigos de la materia.

A) Requisitos. Podrán presentarla:

a) El ofendido (art. 115 del Código de Procedimientos Penales Federal, y 264 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales); b) Su representante legítimo; c) El apoderado, "que tenga poder general para pleitos y cobranzas con cláusula especial, sin que sea necesario acuerdo previo o ratificación del Consejo de Administración o de la Asamblea de Socios o Accionistas ni poder especial para el caso concreto" (arts. 264 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales).

B) Contenido. La querrela contendrá:

a) Una relación verbal o por escrito de los hechos; b) Debe ser ratificada por quien la presente ante la autoridad correspondiente.

Según el Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales (art. 264), la querrela estará válidamente formulada cuando es presentada por la parte ofendida, independientemente de que sea menor de edad.

Si la querrela es presentada por los legítimos representantes, será válida, porque la ley procesal de la materia lo permite; empero, "para las querrelas presentadas por personas físicas, será suficiente un poder semejante, salvo en los casos de rapto, estupro o adulterio en los que sólo se tendrá por formulada directamente por alguna de las personas a que se refiere la parte final del párrafo primero de este artículo" (art. 264 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales).

#### EL DERECHO DE QUERRELLA Y LAS PERSONAS MORALES

Advirtiendo que la persona moral es de naturaleza distinta a la persona física, ésta puede ejercitar por sí misma sus derechos; en cambio, la primera lo hace mediante la intervención de apoderado, y en los términos señalados por el artículo 264 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales.

Para que el apoderado o representante ejercite el derecho de la personal moral afectada por la comisión del delito, debe ser capaz y tener poder general para pleitos y cobranzas.

En la legislación del Distrito no es necesario, como ocurría antes de la modificación al artículo 264 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales, que se le otorguen al representante instrucciones concretas de sus mandantes para el caso, como el señalamiento del delito por el cual debía querrellarse y el nombre de la persona en contra de quien se procedería, porque ello dificultaría la acción de la justicia; es suficiente el poder general para pleitos y cobranzas, aunque con cláusula especial que se refiera a las facultades que para presentar querrelas se le concedan.

Habiendo referido la substitución procesal, a las personas físicas, conviene precisar si dicha substitución se da en cuanto a las personas morales.

De acuerdo con las facultades que se le otorgan al representante de la persona moral, éste actuará como persona física, resultando la querrela a nombre de su representada y tomando en cuenta que el Código Civil vigente (art. 256) establece que: "El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar, por cuenta del mandante, los actos jurídicos que éste le encargue", no procede considerar que las personas morales en la formulación legal de la

*querella puedan estar dentro de la substitución procesal; por razón de sus propias características y porque tratándose del mandato los actos se realizan por el mandatario en interés y nombre del mandante, y si no realizan por el mandatario en interés y nombre del mandante, y si no existe actuación a nombre propio, no existirá substitución procesal.*

### EXTINCION DEL DERECHO DE QUERELLA

*El derecho de querella se extingue: por muerte del agraviado; por perdón; por consentimiento; por muerte del responsable y por prescripción (art. 93 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales)*

*a) Muerte del agraviado. En virtud de que el derecho para querellarse corresponde al agraviado, la muerte de éste lo extingue siempre y cuando no se haya ejercitado, pues si se ejercitó y la muerte del ofendido ocurre durante la averiguación previa o en la instrucción del proceso, surtirá sus efectos para la realización de los fines del proceso, porque ya satisfecho el requisito de procedibilidad se ha borrado el obstáculo para que el Ministerio Público cumpla su función de perseguir el delito.*

*En el caso en que muera el representante del particular, o de una persona moral con facultades para querellarse, el derecho no se extingue, debido a que la titularidad del derecho corresponde al ofendido y no al representante, en quien sólo se han delegado facultades para hacerlo valer.*

*Aunque está es la situación de carácter general, conviene advertir que tratándose de injurias, difamación o calumnia, el Código Penal para el Distrito y Territorios Federales prevé que: "Si el ofendido ha muerto y la injuria, la difamación o la calumnia fueren posteriores a su fallecimiento, sólo se podrá proceder en virtud de queja del cónyuge, de los ascendientes, de los descendientes o de los hermanos".*

*"Cuando la injuria, la difamación o la calumnia sean anteriores al fallecimiento del ofendido, no se atenderá la queja de las personas mencionadas, si aquél hubiere permitido la ofensa a sabiendas de que se le había inferido, no hubiere presentado en vida su queja, pudiendo hacerlo, ni prevenido que lo hicieren sus herederos" (art. 360).*

*Puede suceder también que siendo varios los posibles querellantes, uno de ellos muera; aun en estas condiciones la querella debe subsistir.*

*b) El perdón y la etapa del procedimiento en que puede otorgarse. El perdón es el acto a través del cual el ofendido por el delito, su legítimo representante o el tutor especial, manifiestan ante la autoridad correspondiente que no desean se persiga a quien lo cometió.*

*Para estos fines, bastará que así lo manifiesten, sin que sea necesaria la explicación de el porqué de su determinación. En la práctica, cuando esto ocurre, generalmente los ofendidos manifiestan que se desisten de la querella "por así convenir a sus intereses".*

*Están facultados para otorgar el perdón:*

*1) El ofendido; 2) El legítimo representante, y 3) El tutor especial.*

*Debido a la naturaleza especial de los delitos que se persiguen por querella, el perdón o consentimiento del ofendido determina la cesación del procedimiento o la ejecución de la pena, extinguiéndose en consecuencia, el derecho de querella (arts. 93 y 276 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales), porque si ha habido capacidad para querellarse, es lógico que en uso de la misma, se pueda perdonar.*

*Lo mismo sucede a todos los que han sido reconocidos ante la autoridad como legítimos representantes o mandatarios autorizados con poder especialísimo y cláusula especial.*

*Es frecuente que se otorgue el perdón sin tener facultades para ello, por falta de capacidad legal como en el caso de los menores; en esas condiciones, de acuerdo con la fracción III del artículo 93 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, quien acredite legalmente ser el que ejerce la patria potestad puede otorgarlo, y a falta de éste, el órgano jurisdiccional designará un tutor especial.*

*Debido a que no está previsto legalmente el procedimiento a seguir para tal designación, el juez podrá hacerla recaer en cualquier persona apta para ello.*

*No obstante la forma en que se resuelve el problema, ¿cuál debería ser la solución más adecuada frente a un posible conflicto que pudiera suscitarse entre un menor de edad ofendido por el delito y la persona que ejerce la patria potestad, cuando ya iniciado el procedimiento, el primero perdona a su ofensor y el segundo manifiesta su oposición?*

*¿Cuál de estas voluntades debe prevalecer?*

*Visto el problema con mayor detenimiento, no es posible dejar de advertir que los menores de edad impulsados por sus pasiones o por falta de experiencia, toman determinaciones quizá equivocadas y en detrimento de sus propios intereses que se transforman en gravísimos problemas para ellos mismo y para una estructuración familiar adecuada.*

*Tal es el caso frecuente en el delito de estupro, cuando el ofensor, con el único fin de eludir la acción de la justicia contrae matrimonio con la estuprada, y no por el sentimiento que debe animar a quien toma tal resolución; en esas condiciones, como el matrimonio estará fincado sobre bases débiles, el fracaso será la consecuencia natural; también pudiera ser que el ofensor, por sus malos antecedentes y otros motivos no conviniera a la menor.*

*En situaciones como éstas, si bien es cierto, la experiencia y reflexión de quienes ejercen la patria potestad acusa una mejor aptitud para decidir lo más acertado, no obstante en la vida real estos problemas deben resolverse con sentido humano y hasta cierto punto práctico, no extremándose los formalismos a grado tal que conduzcan a crear situaciones demasiado complicadas, como sucedería por ejemplo, si el padre de la ofendida a pesar de la anuencia de ésta se opusiera a que el estuprador contrajera matrimonio.*

*En conclusión, consideramos que lo más equilibrado y justo es dejar a cargo del menor la decisión de lo que estime más conveniente a sus intereses, pues si la ley le ha otorgado el derecho para querellarse, por ser el directamente ofendido por el delito, tal capacidad debe igualmente reconocérsele para perdonar.*

*El perdón en general, puede otorgarse en cualquier estado de la averiguación previa, durante el proceso y en algunos casos en ejecución de sentencia.*

*Durante la averiguación previa, aun ya satisfechos algunos de los requisitos legales para el ejercicio de la acción penal, la sola manifestación de voluntad de quien tiene facultades para otorgar el perdón, debe ser motivo suficiente para hacer cesar la actuación del Ministerio Público.*

*Si se otorga durante el proceso, sólo surtirá efectos siempre y cuando no se hayan formulado conclusiones por el Ministerio Público.*

*Situación contraria se presenta tratándose del delito de adulterio, porque el perdón puede otorgarse en cualquier momento, independientemente de que se haya dictado sentencia, o ésta se esté ejecutando.*

*c) Efectos. El desistimiento produce como efecto principal hacer cesar toda intervención de autoridad; en consecuencia, presentado durante la averiguación previa o en el curso de la instrucción procesal y una vez satisfechos los requisitos legales, al dictarse la resolución respectiva, produce efectos plenos, de tal manera que no existirá posibilidad de interponer nuevamente la queja por los mismos hechos y en contra de la misma persona.*

*Un efecto principalísimo es la restitución del goce de la libertad para quien ha estado privado de la misma; sin embargo, en el delito de abandono, previsto en el artículo 336 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, se dice: "Para que el perdón concedido por el cónyuge ofendido pueda producir la libertad del acusado, deberá éste pagar todas las cantidades que hubiere dejado de ministrar por concepto de alimentos y dar fianza u otra caución de que en lo sucesivo pagará la cantidad que le corresponda" (art. 338 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales).*

*Este precepto riñe totalmente con la naturaleza de la querrela, porque si después de otorgado el perdón continua detenido el procesado hasta que se hayan satisfecho esos requisitos, al no existir ya la voluntad del ofendido, no se está dentro de lo preceptuado por la Constitución en cuando al respeto a la libertad de las personas, debido a que toda la actividad jurisdiccional, en casos semejantes, está subordinada a la querrela, sin la cual no debe prolongarse.*

*d) Prescripción. La prescripción extingue el derecho de querrela: "La acción penal que nazca de un delito, sea o no continuo, que sólo pueda perseguirse por queja de parte, prescribirá en un año, contado desde el día en que la parte ofendida tenga conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, independientemente de esa circunstancia" (art. 107 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales).*

*e) Muerte del ofensor. La muerte del ofensor también extingue el derecho de querrela por falta del objeto y finalidad; y puede sucederse durante la averiguación previa, en la instrucción o aun en la ejecución de sentencia"*

### **3.- CUANDO SE SOBRESSEEN LOS DELITOS FISCALES.**

Este tema lo contempla el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 92, fracción III, procediendo a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando el procesado haya pagado las contribuciones omitidas, las sanciones y los recargos, o bien cuando queden garantizados los mismos.

El sobreseimiento procederá antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, éstos requisitos los encontramos en el referido artículo 92 que a continuación se transcribe:

#### **"CAPITULO II. DE LOS DELITOS FISCALES.**

*Art. 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público:*

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

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

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

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

*Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos*

fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

El monto de las cantidades establecidas en este capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código”.

#### 4. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

Uno de los problemas más complejos, es el relativo a la prescripción de los delitos, en virtud de que dicho concepto se refiere a una de las formas de extinción de la acción penal y basta el simple transcurso del tiempo, para que ésta opere.

GREGORIO SANCHEZ LEON (32) explica la Prescripción, distinguiéndola de la Caducidad, en los términos siguientes:

*“La prescripción y caducidad.*

*En el Derecho Civil, encontramos dos especies o clases distintas de prescripción, la positiva y la negativa, cuyos conceptos expondremos a continuación.*

*“La prescripción positiva o adquisitiva, llamada por los romanos - usucapición- es un medio de adquirir el dominio mediante la posesión en concepto de dueño, pacífica, continua, pública y por el tiempo que marca la ley”*

*“Se llama prescripción negativa o extintiva, la exoneración de obligaciones por no exigirse su cumplimiento mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. De la anterior definición, se desprenden los siguientes elementos que son:*

a) *La inacción del acreedor, que no exige el cumplimiento de la obligación*

y

b) *El transcurso de cierto tiempo por el cual dura esa inacción. El efecto de la prescripción es librar al deudor de su obligación. La cual extingue”.*

*La institución jurídica de la prescripción, nace en el Derecho Civil, pero es adoptada únicamente la prescripción negativa por el Derecho Fiscal, naturalmente con las particularidades que este último le va imprimiendo.*

*Por excepción, en el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal, se instituye la prescripción positiva a favor del Fisco, al permitir adquirir la propiedad de cantidades pagadas indebidamente a su favor, cuando dispone: “La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.*

*El artículo 146 del Código Fiscal, establece la prescripción negativa en los siguientes términos:*

*“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.*

*El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.*

*Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.*

*Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales”:*

*En relación con el artículo transcrito el licenciado Francisco Lerdo de Tejada, atinadamente hace la siguiente observación: “...Empezará a contarse el nuevo término de la prescripción, en caso de reconocimiento, desde el día en que se haga (Artículo 1168, fracción III, segundo párrafo, del Código Civil) o a partir de la fecha en que se hubiera interrumpido”.*

*Véase la siguiente tesis del Tribunal Colegiado:*

**PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL TÉRMINO PARA QUE OPERE LA, CUANDO LA AUTORIDAD NO PRONUNCIA RESOLUCIÓN DEL RECURSO ANTE ELLA PROMOVIDO.** *De una interpretación armónica de los artículos 131 y 146 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que el término para que opere la prescripción comienza a correr cuarenta y cinco días después del momento en que se cumplieron los cuatro (actualmente tres) meses sin que la autoridad pronuncie la resolución del recurso ante ella promovido ya que, de acuerdo con el citado artículo 131, el silencio administrativo significa la confirmación del acto impugnado y, por ende, la resolución de la instancia administrativa; por tanto, la prescripción empieza a correr desde el momento en que la autoridad puede exigir legalmente el pago de un crédito y no cuando efectivamente lo exige.*

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 2134/95. Compañía Nacional de Subsistencias Populares. 18 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Francisco A. Fernández Barajas.*

*Amparo directo 744/95. Compañía Nacional de Subsistencias Populares. 24 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Alejandro Chávez Martínez.*

*Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Tomo III, marzo de 1996, pp. 988 y 989.*

*Para precisar las clases de crédito sujetos a prescripción, es necesario remitirnos al contenido y alcance del "concepto de crédito fiscal", definido en el primer párrafo del artículo 4º del Código Fiscal que dice:*

**"Artículo 4º.** *Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, o de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.."*

*La obligación del Fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente, también prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, según lo prevé el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.*

*A diferencia del artículo 32, del Código Fiscal anterior, el numeral 146 del nuevo Código Fiscal, ya no se refiere a la prescripción de obligaciones fiscales en general, sino que se contrae a la prescripción del crédito fiscal. Opinamos que lo anterior, se debe a que en el artículo 30, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, se establece la exoneración de algunas obligaciones fiscales, por el transcurso del plazo de diez años. En relación con lo anterior, si el contribuyente no cumplió con obligaciones fiscales, y si bien es cierto que ya no está establecida genéricamente la prescripción de las mismas, también es cierto, que por el contrario, opera la caducidad de las facultades del Fisco para hacerlas cumplir, de acuerdo con los artículos 30 y 67, del Código Fiscal, los cuales les dan atribuciones a las autoridades fiscales, para comprobar válidamente, el cumplimiento de obligaciones derivadas de las disposiciones tributarias, dentro de los plazos de cinco y diez años, como son declaraciones, y obligaciones distintas, pero que están relacionadas con las mismas. Se realizó la supresión de la prescripción de obligaciones diversas al crédito en nuestro Código Fiscal, con el fin de que no existieran simultáneamente la prescripción y la caducidad para las obligaciones y lograr así, que los contribuyentes cumplan espontáneamente con sus obligaciones, y por otra parte, que sean únicamente las autoridades tributarias con base en la ley, las que determinen obligaciones no cumplidas, pero que sean exigibles, antes de transcurridos los cinco o diez años según el caso.*

*Intimamente relacionado con el artículo 146 del Código Fiscal, se encuentra el artículo 67 del mismo ordenamiento, en virtud de que este último precepto establece la caducidad de las facultades procesales de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones; en efecto el artículo 67 dispone:*

**“Artículo 67.** *Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que*

- I. *Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio;*
- II. *Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración;*
- III. *Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente;*
- IV. *Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.*

*El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no se presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.*

*En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.*

*El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.*



*El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.*

*En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.*

*Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.*

*Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.*

*"La palabra –caducidad—deriva del término latino –cado-, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley. Tiene en común con la prescripción, el presupuesto de inercia pero son diferentes.*

*"La caducidad opera la extinción de la acción por el simple transcurso del tiempo, de modo automático... En la caducidad, por operar automáticamente, no se admiten causas de suspensión ni de interrupción del plazo; y en la prescripción sí... puede hacerse una distinción entre prescripción y caducidad sobre la base de que la primera se refiere exclusivamente al crédito fiscal y la segunda a las facultades y poderes de la autoridad fiscal. En las notas del Anteproyecto del Nuevo Código Fiscal de la Federación se acogió la distinción entre caducidad y prescripción que hemos señalado. La pérdida de facultades por falta de su ejercicio dentro de un plazo corresponde más bien al concepto procesal de caducidad. Con la salvedad de que la caducidad no es susceptible de interrupción ni de suspensión, existe coincidencia en efectos y operación entre ambas instituciones".*

*"La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung. En efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción"*

*Por nuestra parte, consideramos necesario y acorde a la técnica jurídica y principios de la teoría de la obligación fiscal el distinguir entre caducidad y*

*prescripción, porque de acuerdo con lo expuesto anteriormente, la prescripción es una institución de Derecho sustantivo y la caducidad de carácter procesal; la institución de la caducidad da seguridad jurídica al contribuyente, en el sentido de que la ley impide a la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo, ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales, en consecuencia, no se excluyen en materia fiscal las categorías jurídicas de la prescripción y la caducidad, ni la caducidad es extraña a la teoría general de la obligación tributaria.*

### **La prescripción y la caducidad como acciones y excepciones**

*Los artículos 67 y 146 del Código Fiscal, instituyen respectivamente las acciones derivadas de la caducidad y de la prescripción, y al efecto disponen en lo conducente:*

**"Artículo 67. ...**

...

...

*Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales".*

**"Artículo 146. ...**

*Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales".*

*La prescripción y la caducidad como acciones, no presentan ningún problema práctico en cuanto a la vía en que se ejercitan o se hacen valer, ya que se trata de una solicitud, según se desprende claramente de las disposiciones transcritas.*

*En cuanto a la prescripción como excepción, ésta se debe oponer en el recurso denominado "De Revocación", porque de acuerdo con los artículos 177 fracción II, inciso a), y 146 primer párrafo, del Código Fiscal, la prescripción es una forma de extinción del crédito, la cual se debe hacer valer en el recurso indicado.*

*Cuando conjuntamente con la prescripción, concurren otras causales de invalidez que se deban alegar contra uno o varios actos o resoluciones, se puede utilizar el recurso de revocación, u otro diferente que lo permita, pero que deberá estar previsto en una ley fiscal especial, ya que así lo prevé el artículo 146, segundo párrafo, del Código Fiscal, cuando utiliza la pluralidad al decir "se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos".*

*Por lo que respecta a la caducidad como excepción, el recurso que se debe interponer también es el de revocación, en contra de la resolución que se dictó con facultades extinguidas para emitirse. Si hay otra causal para impugnar el crédito o créditos, diversa a la caducidad, se puede interponer otro recurso administrativo, siempre que en su caso lo establezca algún ordenamiento fiscal que regule el impuesto correspondiente que se trate de impugnar. Pero en el supuesto de no instituirlo será el de revocación".*

Sobre este tema, RAUL GONZALEZ SALAS CAMPOS (33) analiza diversos aspectos procedimentales, entre ellos, la prescripción y momento en que empieza a correr, al respecto dicho autor analiza la misma de la siguiente forma:

#### **"LA PRESCRIPCION**

*El CFF establece reglas específicas, distintas a las que previene el CPF, según se trate de delitos que se persigan de oficio o de querrela para que opere la prescripción de la acción penal. El Art. 100 del CFF establece una regla específica, distinta a las del CPF, para que opere la prescripción de la acción en los delitos que se persiguen por querrela de parte ofendida:*

*Art. 100. La acción penal en los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que las autoridades fiscales tengan conocimiento del delito y del delinciente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.*

*El Art. 107 del Código Penal Federal establece para los delitos que se persiguen por querrela lo siguiente:*

*Art. 107. Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo pueda perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delinciente, y en tres fuera de esta circunstancia.*

*Pero si llenado el requisito inicial de la querrela, ya se hubiese deducido la acción ante los tribunales, se observarán las reglas señaladas por la ley para los delitos que se persiguen de oficio.*

#### **MOMENTO EN QUE EMPIEZA A CORRER LA PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL.**

*La determinación del momento en que empieza a correr la prescripción de la acción penal, en los tipos legales previstos en el CFF, es a partir de la fecha de la consumación del delito. A este respecto la doctrina ha señalado que este momento se realiza cuando se consuma el comportamiento típico, pues técnicamente no es correcto hablar de la consumación del delito, sino en todo caso a partir de la lesión del Bien Jurídico.*

*Ahora bien, para determinar en qué momento opera la prescripción de la acción penal de los delitos previstos en el CFF, es necesario analizar por separado las características particulares de consumación de cada uno de los tipos penales previstos en el CFF, pues, atendiendo al momento consumativo de cada uno, empezará a correr la prescripción de la acción penal; y sólo así se podrá determinar cuál es el plazo final de la operancia de la prescripción de la acción persecutoria. Es conveniente por ello atender tanto a la naturaleza misma de cada comportamiento típico como a las reglas generales y específicas que prevé el CFF para determinar el momento consumativo de cada tipo legal.*

#### **REGLAS GENERALES EN LA DETERMINACION DEL MOMENTO CONSUMATIVO DEL TIPO LEGAL**

*Como reglas generales para determinar el momento consumativo de los tipos fiscales se tiene, en primer lugar, las establecidas en el propio CFF, pues*

la base para determinar la comisión de los tipos legales previstos en el CFF corresponde al momento en que es posible sancionar al Contribuyente por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, momento que corresponde precisamente a cuando las contribuciones se causan. En este sentido, el Art. 6 del CFF establece:

*Art. 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.*

*Corresponde a los Contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los Contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los Contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, la enterarán el día 17 del mes de calendario inmediato al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente*

*II. En cualquier otro caso dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.*

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente.*

*Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.*

*Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.*

*Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los Contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el Contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.*

*Este artículo del CFF contempla diversos supuestos respecto a la causación de las contribuciones, por tanto, se deberá atender a estas disposiciones normativas para determinar el momento de la comisión de los tipos penales previstos en el CFF, pues a partir del incumplimiento de las obligaciones tributarias y del momento en que se pueden sancionar dichos incumplimientos, se estará en aptitud de determinar el momento consumativo de los distintos tipos legales. Ahora bien, se ha dicho, como regla general, que el momento consumativo del tipo penal se rige por el momento en que es exigible la sanción por el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Este momento, como se vio, se da cuando no se cumplan dichas obligaciones.*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha sostenido lo siguiente sobre la acción penal:

... La acción penal es la potestad jurídica que el Estado delega en un órgano específico para exigir del poder jurisdiccional una decisión concreta respecto a una relación jurídico-material de derecho penal, que en el caso de condena actualiza la pretensión punitiva del propio Estado. La acción penal no puede concebirse, sino en relación a un determinado hecho correspondiente a una figura del delito; de ahí que se afirme que del delito surge la acción penal, o más propiamente, de la sospecha del delito...

Amparo directo 8431/1963. Mario Valdez González. Abril 17 de 1968. mayoría de 3 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez. Semanario Judicial de la Federación Sexta Época, Vol. CXXX, segunda parte, Pág. 19

El motivo por el cual el plazo de prescripción en los tipos legales previstos en el CFF empieza a correr a partir del momento en que es posible exigir las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, se da en razón de establecer un límite de tiempo para inspeccionar y vigilar el incumplimiento de las mismas por parte de las autoridades fiscales. Se da así un equilibrio entre las partes (Contribuyente y Fisco), en que una (el Contribuyente) tiene el deber de iniciativa fiscal, y la otra (Hacienda), el deber de vigilar e inspeccionar si se han cumplido o no las obligaciones tributarias. Si las autoridades hacendarias no cumplen debidamente sus obligaciones, debe operar a favor del Contribuyente esa deficiencia; consignada a través de la figura de la prescripción

Ya Binding decía: "al cabo de cierto tiempo, el juicio que haya de realizarse respecto de un hecho determinado no tiene el contenido de certidumbre fáctica imprescindible y ello produce efectos negativos en la administración de justicia ya que rompe el equilibrio entre las partes, dejando en notoria inferioridad al inculpado, quien solo habrá de enfrentarse al aparato represivo del Estado, que siempre dispone de mejores medios para la preservación de la prueba".

La suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto ha sentado el siguiente precedente:

**PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL.** Para que opere el fenómeno de la prescripción en cuanto a la acción persecutoria, la ley alude al término medio aritmético de la pena, que sea interpretado como deducible de la individualización legal correspondiente a las entidades delictivas consumadas, pero sin modalidades. La acción penal es la potestad jurídica que el Estado delega en un órgano específico para exigir del poder jurisdiccional una decisión concreta respecto a una relación jurídico-material de derecho penal, que en el caso de condena actualiza la pretensión punitiva del propio Estado. La acción penal no puede concebirse, sino en relación a un determinado hecho correspondiente a una figura de delito; de ahí que se afirme que del delito surge la acción penal, o más propiamente de la sospecha del delito. Se considera que la prescripción implica la cesación de la potestad punitiva del estado, al transcurrir un periodo de tiempo determinado, en virtud de que el propio Estado abdica de su potestad punitiva, por razón de que el tiempo anula el interés represivo, apaga la alarma social y dificulta la adquisición de pruebas respecto a la realización del evento delictivo. La prescripción penal, por la esencia misma del ordenamiento punitivo, opera coactivamente. Es un mandato impuesto por el Estado para que el órgano delegado específicamente, la institución del Ministerio Público, conforme al Art. 21 Constitucional se abstenga de toda acción represiva del delito y para que el órgano jurisdiccional decrete la extinción de la pretensión punitiva; y por ello, se aplica de oficio y en cualquier grado y

estado de la causa. Entendida la acción penal como el fundamento y marco de la decisión jurisdiccional y la prescripción como una causa extintiva de la acción de orden coactivo, es lógico concluir que para calcular el término de su operancia, debe atenderse a la pena conminada en abstracto para el delito simple y no la pena en concreto que habría debido infringirse, computadas las circunstancias objetivas y subjetivas del delito. La acción penal le compete al órgano decisorio su calificación técnica. El Ministerio Público sólo la ejercita por hechos que estima delictivos. En el auto de formal prisión o de procesamiento deberá el Juez natural fijar el tema del proceso y esta determinación se dictará por el delito que son materia de la sentencia definitiva. En tal sentido, si la acción penal, en el acto de consignación, se ejercita únicamente por hechos delictivos y el Juez natural dicta la formal prisión o su ejecución a proceso por el delito simple sin considerar sus modalidades y la prescripción atiende al término medio de la pena conminada en abstracto, es obvio que la extinción de la acción penal por prescripción opera de oficio y en cualquier estado de la causa, no es posible, por ningún concepto, atender a la penalidad aplicable por delito calificado, ello daría lugar a que la prescripción dependiera del arbitrio del Juez que tendría que definir en una fase procesal previa, circunstancias que le compete decidir en el fallo que pone fin al proceso; y, lógicamente, daría lugar a que se prejuzgase en agravio del imputado, con violación de los principios que norman el instituto de la prescripción de la acción persecutoria.

Amparo directo 8431/63. Mario Valdez. 17 de abril de 1968. Mayoría de 3 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez. Vol. XXXII, segunda parte, Pág. 77, Vol. XLV, segunda parte, Pág. 59. Vol. LXXX segunda parte, Pág. 31. Se publica parcialmente la ejecutiva".

A mayor abundamiento, LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ (34) con menos profundidad, pero con mayor claridad plantea la prescripción y caducidad en la forma siguiente:

#### **"PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD**

Con fines académicos, estudiaremos en un mismo apartado estas dos figuras, aunque previamente debemos aclarar que sólo la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal, puesto que la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento; sólo que por su semejanza y por las confusiones a que ha dado lugar, serán tratadas de manera conjunta en el presente apartado.

La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. Esta extinción de facultades conforme al artículo 67 del Código Fiscal, opera en un plazo de cinco años a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como respecto de ejercicios en que omita la presentación de su declaración; o de 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El cómputo del plazo no queda sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá por la interposición de cualquier recurso o juicio. Es conveniente precisar que la interrupción del cómputo de los cinco años traería como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que vuelva a empezar el conteo; y que la

suspensión sólo elimina el cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el conteo se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la suspensión.

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no la manifiesta.

La prescripción, por su parte, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. En el presente código se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones como lo establecía el Código Fiscal anterior. También cambió la institución sustantiva del crédito fiscal a figura de procedimiento, ubicada en el capítulo relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución con carácter de excepción, no obstante que se establece que los particulares podrán solicitar la declaratoria a la autoridad correspondiente. Conforme al precepto señalado, el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

## 5. DIFERENCIA ENTRE INFRACCION Y DELITO.

Este tema debe entenderse con claridad para poder distinguir cuando estamos ante una infracción de carácter administrativo sancionada con multa, clausura, suspensión o arresto, en tanto que los delitos solo pueden ser castigados con multa, y principalmente pena privativa de libertad, ésta última es la que distingue a los delitos de las infracciones.

Este punto es estudiado ampliamente por RAUL GONZALEZ SALAS CAMPOS (35) quien nos plantea la distinción entre infracciones y delitos, en los términos que a continuación transcribo:

### **"DIFERENCIAS ENTRE INFRACCIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS E INFRACCIONES FISCALES PENALES**

*Es importante distinguir la utilización de las denominaciones "infracción" y "delito" para evitar que cualquiera de estos dos términos pueda indicar un auténtico delito penal. Como se ha dicho, las infracciones contemplan supuestos de incumplimientos formales, mientras que los tipos de defraudación fiscal se refieren a vulneraciones normativas de carácter sustantivo, diferenciando en sí misma (por comportamientos omisivos) de las circunstancias agravantes. Se considera que las infracciones son sencillamente conductas de omisión que pueden producir un perjuicio económico a la recaudación. Tales conductas se encuentran definidas en los Arts. 70 al 91 del CFF.*

*Cuando un Contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los recargos correspondientes, y en ocasiones con multa. Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino fue provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el Derecho Penal; es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena y con una multa.*

Existe la posibilidad de que un mismo comportamiento suponga una infracción administrativa y, simultáneamente, otra penal, en cuyo caso cabría pensar en la posibilidad de que se dé el concurso de normas y la correspondiente acumulación de sanciones, violándose así, como se vio en el primer capítulo, el principio del *non bis in idem*, de acuerdo con lo establecido por los Arts. 70 y Sigs. y 94 del CFF.

Existen en el CFF infracciones simples y graves. Las primeras quedan circunscritas al incumplimiento de deberes formales; y las segundas a vulneraciones sustantivas, en virtud de que generan un perjuicio al Fisco Federal o bien cuando constituyan incumplimiento a deberes que se realice en forma reincidente. Por ejemplo, cuando un Contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la contribución, incide en un infracción sustantiva (grave). A continuación véase la distinción que el mismo CFF hace respecto a la gravedad de las infracciones:

Art. 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerara que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
  - II. La omisión haya sido corregida por el Contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliario, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los Contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los Contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los Contribuyentes.

Art. 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

.....  
 .....  
 .....

Art. 75. Dentro de los límites fijados por este código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
  - a. Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
  - b. Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posterior veces que se sancione al



*infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo de este código;*

- II. *También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquier de los siguientes supuestos*
  - a. *Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes;*
  - b. *Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.*
  - c. *Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido;*
  - d. *Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido;*
  - e. *Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad;*
  - f. *Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio;*
- III. *Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los Contribuyentes;*
- IV. *Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada;*
- V. *Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor;*
- VI. *En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el Art. 77 Fracc. II, inciso b) y 78 de este Código.*

*Art. 79. Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:*

- I. *No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.*  
*Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción;*
- II. *No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente;*
- III. *No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.*
- IV. *No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las*

autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley;

- V. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el Art. 27 de este Código;
- VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de Contribuyentes, un lugar distinto al que corresponde conforme al Art. 10.

Se puede decir que todos los delitos contemplados en el CFF están relacionados con el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Unos incumplimientos se deducen de obligaciones que tienen exclusivamente el carácter de formales, consistentes en un mero omitir o en hacer algo expresamente prohibido, sin que se produzca ningún resultado material del quebranto patrimonial por la realización del mero incumplimiento. En cambio otras infracciones tipificadas se caracterizan por el incumplimiento a las obligaciones fiscales que tienen un contenido netamente patrimonial de carácter sustantivo. Estas últimas son incumplimientos que producen un resultado material. Se dice incluso que algunos incumplimientos a las obligaciones fiscales están tipificados sólo como infracciones, mientras que otros (incumplimientos) por su mayor gravedad están tipificados como delitos.

Para la mayor parte de la doctrina penal, el único criterio que diferencia el ilícito penal es la gravedad de la conducta, atendiendo a la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena. Sin embargo, y como se verá a lo largo de estas páginas, según un sector de la doctrina no es posible diferencias materialmente al ilícito fiscal administrativo del ilícito fiscal penal. La única diferencia según esta posición se encuentra por las consecuencias jurídicas a que conduce uno y otro. En este sentido se parte de que:

- a. Tanto el delito como la infracción fiscal caen en el ámbito de lo injusto;
- b. Tienen el mismo origen y sólo se separan al llegar a las consecuencias jurídicas;
- c. Sólo la naturaleza específica de la *sanctio juris*, del órgano encargado de aplicarlo y del procedimiento respectivo, es lo que permite establecer si se encuentra uno frente a un ilícito administrativo o frente a un delito.

Según este planteamiento, no existen más que criterios de diferenciación meramente cuantitativos en orden a las sanciones y no hay ningún criterio cualitativo. De hecho, se llega a afirmar que las autoridades fiscales violan normalmente el principio de equidad en cuanto a que por el mismo comportamiento realizado: en algunos casos solamente aplican las sanciones pecuniarias; y en otros, junto a estas sanciones pecuniarias, imponen sanciones penales consistentes en la privación de la libertad. Parece con esta idea que Hacienda tiene la facultad, al ejercitar la querrela de parte ofendida de que es titular en la mayoría de los delitos previstos en el CFF, de decidir cuándo quiere que a ciertas personas se les considere delincuentes y cuándo solamente se les tomará como meros infractores, sobre la base (con violación al principio de equidad o de igualdad) de que ambos han cometido el mismo hecho considerado ilícito.

Atento a lo anterior ningún Derecho Fiscal debe permitir violaciones al principio de igualdad, principio general de Derecho que es siempre característico de todo Estado democrático de Derecho como es el mexicano. Se debe hacer un esfuerzo para encontrar las diferencias materiales entre las infracciones administrativas y las penales, y someter a las autoridades hacendarias y jurisdiccionales a aplicar tales criterios de diferenciación, sin dejar que unánimemente la decisión de cuándo perseguir a los Contribuyentes con sanciones meramente pecuniarias y cuándo imponerles además sanciones penales recaiga en las autoridades hacendarias, como actualmente ocurre. Por ello se considera necesario observar criterios lo suficientemente sólidos entre las

infracciones administrativas fiscales y las penales que sirvan para establecer las diferencias entre el Derecho Penal y el Derecho Fiscal, tema que se abordará a continuación.

## DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO FISCAL Y EL DERECHO PENAL

### A. CONTENIDO DEL INJUSTO

*Establecer las diferencias entre el Derecho Fiscal y el Derecho Penal en torno a las infracciones fiscales, no es tarea fácil pues el contenido del injusto es el mismo en ambos ilícitos, pero el mismo hecho cometido en ocasiones permanece como mero ilícito administrativo y en otras, cuando Hacienda se querrela en contra del Contribuyente, el mismo comportamiento se eleva a delito. En el sistema fiscal mexicano el legislador no establece ninguna diferencia de carácter sustancial entre ambos ilícitos, de ahí que exista un trato desigual para algunos Contribuyentes, ya que a algunos solamente se les aplica las sanciones pecuniarias, y a otros además de la sanción pecuniaria se les impone la pena privativa de libertad. Ahora bien, una cuestión es la de lege lata, lo que el derecho es, y otra distinta, la de lege ferenda. La posición que a continuación se analiza corresponde a la segunda; esto es, a lo que el sistema fiscal mexicano debería ser.*

*Desde una posición de lege ferenda, el Ordenamiento Fiscal debería establecer diferencias de contenido entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, y como se dijo, no debería el legislador establecer meramente diferencias cuantitativas a partir de las sanciones impuestas. Así como se tienen diferencias entre el Fraude Penal y el Fraude Civil, debe hacer también diferenciación en torno al ilícito Administrativo del ilícito Penal que dé lugar al delito fiscal. Roxin viene a cuestionar a este respecto lo siguiente:*

- a. Una acción es injusto porque es punible, o*
- b. es punible la acción porque constituye un injusto.*

*Esto es, cuestiona si el núcleo y la esencia del delito reside en la actitud consciente de rebeldía contra el Derecho, es decir en la desobediencia, o bien el núcleo del delito reside en la reprochabilidad moral y la insoportabilidad social del comportamiento del autor.*

*Según la primera posición, si sólo el legislador determinara qué es lo adecuado al Derecho y qué es lo antijurídico, el centro de la gravedad del delito residiría necesariamente en desoír la voluntad del legislador. No es casualidad que Binding, un positivista consciente, fuese partidario de esta concepción.*

*Ahora bien, es de destacarse y siguiente a este autor alemán (Roxin), que las normas jurídico-penales no están separadas del orden moral y de las concepciones culturales ni son tampoco órdenes independientes de un despota caprichoso, que podrían tener este contenido o cualquier otro, sin que encuentren su sustento en la convicción popular—que precede a la regulación jurídica—sobre lo justo y lo injusto. Esto tendrá también que aclararlo quien no quiera reconocer un reino absoluto y apriorístico de valores o un orden de creación divina. "Guillermo Tell, que no quiso saludar al sombrero de Gessler, obra con el más alto grado de desobediencia a la ley, pero, sin embargo, no comete injusto alguno, pues su hecho carece de reprobabilidad moral, es decir, del contenido material de lo injusto".*

*La cuestión de si la esencia del delito reside en la desobediencia o en su contrariedad al valor y en su dañosidad social, debe responderse, por consiguiente, en el segundo sentido.*

*En lo que se refiere a la determinación del injusto fiscal merecedor de sanción penal, por lo tanto, para ser considerado como delito, se debe valorar no solamente si se incumplió con las obligaciones fiscales sino también:*

- a. La cualidad de los medios empleados;
- b. La utilización de simulaciones, falsedades y otros engaños que se realizan con la finalidad de provocar un error en los órganos de la Administración Fiscal.

Pues sobre estas modalidades de los comportamientos, serán los objetos de valoración, y son precisamente los objetos la desvaloración jurídico penal para decidir si se ha cometido un injusto penal. Solamente el contenido del injusto de estos comportamientos hará que a través de ellos se justifique la imposición de sanciones criminales, con independencia de los resultados perjudiciales causados o intentados, pero no como sucede en el sistema fiscal mexicano, la mera desobediencia al legislador.

Todo injusto penal debe caracterizarse por tener determinados elementos como son las finalidades perseguidas con la realización del comportamiento. Un injusto que dé lugar a la comisión de un delito deberá caracterizarse por ser un comportamiento que la sociedad repudie y que desee sea castigado con la pena de prisión. Es el desvalor de la acción lo que se debe valorar en primer lugar para decidir si se debe perseguir penalmente, quedando en segundo lugar el desvalor del resultado, ya que tanto en la infracción administrativa como en el delito fiscal el resultado alcanzado es el mismo, la diferencia solamente se puede dar en la forma en que se alcanzó el resultado no querido.

Es cierto que las autoridades fiscales para decidir si se querellan en contra de un Contribuyente al solicitar el ejercicio de la acción penal, valoran el contenido del injusto del Contribuyente en los términos expuestos; sin embargo, no deben ser las autoridades fiscales quienes realicen este juicio de valoración del injusto, sino que el mismo legislador en los tipos penales debe plasmar cuál es el comportamiento injusto que quiere evitar y, por lo tanto, debe crear los tipos penales que establezcan con precisión este contenido del injusto, y no sancionar penalmente los meros incumplimientos a las obligaciones fiscales.

## **B. CARACTERÍSTICAS DE LAS SANCIONES FISCALES**

Las sanciones fiscales tienen tanto finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, afflictivas, expiatorias como ejemplarizantes. Pueden ser las sanciones fiscales de dos clases:

- a. Penas pecuniarias que establecen las autoridades hacendarias, y
- b. Penas privativas de libertad, impuestas por la autoridad jurisdiccional.

Estas dos clases de sanciones penales persiguen los mismos fines y ambas tienen la misma naturaleza. No hay, según García Domínguez, diferencia de esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional; su diferencia se da sólo por la gravedad cuantitativa y no cualitativa.

Se dice que el Derecho Administrativo castiga ciertas conductas porque son contrarias a las reglas que el mismo ordenamiento establece como obligatorias, sin tener que explicar con mayor detenimiento el porqué de dicha prohibición; esto es, nada dice respecto del porqué sanciona las obligaciones a las que ellas se refieren. En cambio, el Derecho Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley que lesionan auténticos Bienes Jurídicos que a la Sociedad le interesa proteger; sin embargo, como más adelante se verá, esta decisión solamente la puede resolver la Política Criminal.

Cuando el Derecho Fiscal Penal tipifica una infracción se deduce siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. Sólo la tipificación y la sanción penal imprimen al incumplimiento de esa obligación el carácter de infracción fiscal.

### **C. ¿CUÁNDO DEBE APLICARSE UNA SANCION PENAL Y CUANDO UNA DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO?**

*Este problema solamente puede ser resuelto por la Política Criminal, pues en principio no existe una diferencia sustancial ontológica entre el ilícito administrativo y el criminal, como se vio cuando se analizó el contenido del injusto del ilícito fiscal. Si esta idea es correcta, entonces deberá corresponder al legislador establecer ese criterio diferenciador que permita determinar cuándo se debe aplicar una sanción y otra. Para establecer las diferencias el legislador debe atender tanto a los efectos que produce la aplicación de las sanciones pecuniarias como a los efectos que producen las penales. Deberá, por lo tanto, decidir cuándo quiere la intervención del Derecho Penal y cuándo la del Derecho Administrativo, y en orden a este criterio decidir el contenido de ilicitud de los hechos que lesionan los Bienes Jurídicos protegidos por los delitos previstos en el CFF.*

*La pertenencia de un hecho ilícito al ámbito del Derecho Administrativo Fiscal o al del Derecho Penal Fiscal no viene determinada por el contenido sustancial de ese hecho, sino por la sanción que el orden jurídico le aplica. Hay que reconocer que el legislador puede, en principio, convertir toda infracción tributaria en delito, pero para tomar tal decisión tendrá que decidir previamente si es más conveniente aplicar una sanción administrativa o una penal; de ahí que se recomiende que se deba atender necesariamente tanto a los principios de la Teoría General del Delito como a los principios de la Teoría de la Pena, y a los de la Política Criminal, aludiendo y respetando también las cuestiones que se derivan en torno a las reglas propias de cada sistema fiscal.*

*Caben también aquí las distintas consideraciones que se han vertido sobre la delimitación entre lo que es una planeación fiscal y lo que ya se considera como evasión fiscal, la cual es merecedora de sanción. A continuación se abordan estos dos puntos que sirven para determinar la zona de lo permitido y la zona de lo prohibido y sancionado”.*

## BIBLIOGRAFIA. CAPITULO IV.

- (28) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. "Derecho Fiscal". Edit. Oxford, México, 2000. Pp. 183-190.
- (29) PONCE GOMEZ FRANCISCO Y RODOLFO PONCE CASTILLO. "Derecho Fiscal". Edit. Banca y Comercio. Reimpresión 2000, pp. 191-205.
- (30) COLIN SANCHEZ, GUILLERMO. "Derecho Mexicano de Procedimientos Penales". Edit. Porrúa, México, 1970. Pp. 235-236".
- (31) COLIN SANCHEZ, GUILLERMO. Op. Cit. Pp. 239-243, 247-251.
- (32) SANCHEZ LEON, GREGORIO. "Derecho Fiscal Mexicano". Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 2000. Pp. 366-375)
- (33) GONZALEZ-SALAS CAMPOS, RAUL. "Los Delitos Fiscales". Pérez Nieto Editores, México, 1995. Pp. 145-150.
- (34) DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. "Principios de Derecho Tributario". Limusa Noriega Editores. México, 1999. Pp. 130-131
- (35) GONZALEZ-SALAS CAMPO, RAUL. Op. Cit. Pp. 10-20.

## **CAPITULO V. LOS DELITOS FISCALES DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

Los delitos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal se encuentran regulados del artículo 516 al 531 D. Dichos tipos penales por encontrarse previstos fuera del Código Penal para el Distrito Federal, se identifican como delitos previstos en una ley especial, según lo dispuesto por el artículo 6 de dicho Código.

Antes de entrar al análisis de los tipos penales, en el Libro Quinto, Título Cuarto, Capítulo I del Código Financiero del Distrito Federal, se establece una serie de disposiciones generales, mismas que a continuación se transcriben y comentan:

### **"LIBRO QUINTO .... DELITOS EN MATERIA DE HACIENDA PUBLICA**

#### **TITULO CUARTO. DE LOS DELITOS.**

##### **CAPITULO I Disposiciones generales**

**ARTICULO 516.-** *Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Título, será necesario que previamente la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal formule la querrela respectiva; excepto en aquéllos previstos en el artículo 525 de este Código, en cuyo caso cualquiera podrá denunciar los hechos ante el Ministerio Público.*

*De igual forma la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal formulará las denuncias, aportará todos los elementos de prueba que sean necesarios y coadyuvará con el Ministerio Público, dentro de la fase de averiguación previa, tratándose de las conductas y omisiones que puedan implicar la comisión de delitos en contra de la Hacienda Pública del Distrito Federal.*

*No se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago de la contribución y obtenido el beneficio indebido, 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 gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate.*

**ARTICULO 517.-** *Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad fiscal conozca de hechos presuntamente delictuosos, procederá la formulación de querrela, sin perjuicio de que la propia autoridad fiscal pueda continuar ejerciendo sus facultades de comprobación, con base en las cuales podrán aportarse elementos adicionales.*

**ARTICULO 518.-** *Los procesos por los delitos fiscales a que se refiere este Título con excepción de los previstos en el artículo 525 de este Código, se sobreseerán a petición de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o sean garantizados a satisfacción de la autoridad fiscal. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el*

*Ministerio Público formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.*

**ARTICULO 518 A.-** *Cuando dentro de la averiguación previa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios, o se garanticen a satisfacción de la autoridad fiscal, se podrá otorgar el desistimiento por parte de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal.*

**ARTICULO 519.-** *En los delitos fiscales en que se necesaria la querrela, la autoridad fiscal hará la determinación del daño o perjuicio en la propia querrela.*

*Para todos los efectos legales, se clasifican como graves los delitos previstos en los artículos 531 A, 531 B, 531 C y 531 D de este Código. En los demás delitos fiscales, la autoridad judicial fijará el monto de la caución, y sólo otorgará la libertad provisional, cuando el procesado garantice el interés fiscal por el monto que la autoridad fiscal haya determinado en la propia querrela más los accesorios que se hubiesen generado hasta el momento en que se otorgue la mencionada garantía.*

**ARTICULO 520.-** *En los delitos fiscales, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.*

**ARTICULO 521.-** *Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.*

**ARTICULO 522.-** *En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.*

**ARTICULO 523.-** *La acción penal en los delitos fiscales a que se refiere este Código, prescribirá en tres años contados a partir del día en que la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal 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.*

**ARTICULO 524.-** *Para los efectos de este Título y a falta de disposición expresa en este Código, se aplicará supletoriamente el Código Penal para el Distrito Federal".*

De las mismas disposiciones se desprende que se identifican como delitos fiscales; que se otorgan facultades a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal para que formule querrelas para los delitos perseguibles por dicho requisito de procedibilidad; se le otorga también facultad a dicha Procuraduría para formular denuncias en los delitos de oficio. Artículo 516.

El artículo 518, regula el sobreseimiento con una serie de requisitos, como es el pago de contribuciones, sanciones y recargos.



El artículo 518 A, establece el beneficio del desistimiento por parte de la Procuraduría Fiscal en la etapa de averiguación previa cuando se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios.

El artículo 520, establece que la autoridad judicial no podrá imponer sanción pecuniaria.

El 521, establece una calificativa cuando el empleado público participa en algún delito fiscal, con un aumento en la pena de hasta tres años.

El artículo 523, regula la prescripción de la acción penal, fijándola en tres años cuando se tiene conocimiento del hecho o de cinco años cuando no se tiene conocimiento.

A continuación se analizan los tipos penales regulados en los capítulos del II al IX.

## **"CAPITULO II De los Delitos Cometidos por Servidores Públicos**

**ARTICULO 525.-** *Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al servidor público que, en ejercicio de sus funciones, realice dolosamente las siguientes conductas:*

*I. Ordene o efectúe el asiento de datos falsos en la contabilidad gubernamental de la dependencia, entidad y órgano desconcentrado, en el que preste sus servicios;*

*II. Omita registrar, en los términos de las disposiciones aplicables, las operaciones y registros en la contabilidad gubernamental de la dependencia, entidad y órgano desconcentrado, en el que presente sus servicios o mediante maniobras altere o elimine los registros para ocultar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas, afectando la composición de activos, pasivos, cuentas contingentes, resultados o base de datos fiscales.*

*III. Falsifique, altere, simule o, a sabiendas, realice operaciones, actos, contratos otras actividades que resulten en quebranto al patrimonio del Distrito Federal o de las entidades, y*

*IV. Ordene o practique visitas domiciliarias, requerimientos de pagos o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, así como que intimide con amenazas o engaños al visitado para obtener beneficios personales.*

*V. Asesore y aconseje a los contribuyentes, con el propósito de que éstos omitan el pago de las contribuciones a su cargo;*

*VI. Colabore en la alteración o inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan, y*

VII. *Sea cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales*

### **CAPITULO III De la Defraudación Fiscal**

**ARTICULO 526.-** *Comete el delito de defraudación fiscal quien mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución prevista en este Código u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Distrito Federal.*

*El delito previsto en este artículo se sancionará con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de mil veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; si el monto de lo defraudado excede la cantidad anterior, pero no de dos mil veces dicho salario, la sanción será de dos a cinco años de prisión; y si el valor de lo defraudado fuere mayor de este última cantidad, la sanción será de cinco a nueve años de prisión.*

*Para los efectos de este artículo se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo año de calendario, aun cuando sean diferentes y se trate de diversas acciones y omisiones.*

**ARTICULO 527.-** *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien dolosamente:*

*I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales valores interiores a los que correspondan conforme a las disposiciones de este Código o erogaciones menores a las realmente realizadas;*

*II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que este Código establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado, y*

*III. Se aproveche de algún beneficio otorgado por las autoridades del Distrito Federal, sin tener derecho a ello.*

*IV. Tenga en su poder sin haberlos adquirido legalmente, marbetes, calcomanías, formas fiscales con sellos o marcas oficiales, máquinas registradoras de operación de caja, aparatos de control, marcas o sellos fiscales, que usa la secretaría, o enajene directa o indirectamente sin estar autorizado para ello, y*

*V. Reciba subsidios y les dé un uso o aplicación diferente a los fines para los cuales se otorgaron.*

### **CAPITULO IV De los Delitos Relacionados con Inmuebles**

**ARTICULO 528.-** *Cometen el delito de defraudación fiscal en materia de contribuciones relacionadas con inmuebles, quienes dolosamente:*

*I. Declaren el impuesto a su cargo, bajo un régimen distinto al que les corresponda conforme a lo establecido por el artículo 149 de este Código;*

*II. Omitan total o parcialmente el pago del impuesto predial;*

*III.- Omitan total o parcialmente el pago del impuesto predial, como consecuencia de la omisión o inexactitud en cuanto a las características físicas de los inmuebles de su propiedad, el destino o uso de los mismos, así como el otorgamiento del uso o goce de dichos bienes a terceros.*

*Los delitos previstos en este artículo se sancionarán con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de mil veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; si el monto de lo defraudado excede de la cantidad anterior, pero no de dos mil veces dicho salario, la sanción será de dos a cinco años de prisión; y si el valor de lo defraudado fuere mayor de esta última cantidad, la sanción será de cinco a nueve años de prisión.*

*Las sanciones previstas en este artículo, sólo se aplicarán a los propietarios o poseedores de inmuebles de uso habitacional, cuando hayan omitido total o parcialmente el pago de las contribuciones a su cargo durante un lapso mayor de un año.*

## **CAPITULO V**

### **De los Delitos Relacionados con el Suministro del Agua Potable**

**ARTICULO 529.-** *Cometen el delito de defraudación fiscal en materia de suministro de agua potable quienes:*

*I. Instalen, ordenes o consientan la instalación de tomas de agua en inmuebles de su propiedad o posesión o aprovechen en su beneficio dichas tomas o derivaciones sin autorización de la autoridad competente y sin el pago de los derechos correspondientes;*

*II. Declaren dolosamente los derechos por el suministro, uso o aprovechamiento de agua a su cargo, bajo un régimen distinto al que corresponda en razón del uso del inmueble;*

*III. Omitan dolosamente, el pago total o parcial de los citados derechos;*

*IV. Consignen en las declaraciones que presenten un volumen de agua inferior al realmente consumido;*

*V. Alteren o destruyan dolosamente un medidor o sus aditamentos, lo retiren o sustituyan sin autorización de la autoridad competente; imposibiliten su funcionamiento o lectura, o rompan los sellos correspondientes;*

*VI. Obtengan una toma de agua encontrándose suspendido el suministro, en los términos del artículo 201 de este Código, y*

*VII. Comercien sin contar con la autorización respectiva, con el agua provista por la autoridad competente, para usos no comerciales.*

*Los delitos previstos en este artículo se sancionarán con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado no excede de mil veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; si el monto de lo defraudado excede de la cantidad anterior, pero no de dos mil veces dicho salario, la sanción será de dos a cinco años de prisión; y si el valor de lo defraudado fuere mayor de esta última cantidad, la sanción será de cinco a nueve años de prisión.*

*Tratándose de los supuestos previstos en las fracciones I, V, VI y VII de este artículo, se impondrá una sanción hasta de nueve años de prisión, siempre que no se pueda cuantificar el monto de lo defraudado.*

*Las sanciones previstas en este artículo sólo se aplicarán a los usuarios del agua potable de uso doméstico, cuando hayan omitido total o parcialmente el pago de las contribuciones a su cargo durante un lapso mayor de un año.*

## **CAPITULO VI**

### **De los Delitos Relacionados con los Padrones de Contribuyentes**

**ARTICULO 530.-** *Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:*

*I. Omita solicitar su inscripción a los padrones de contribuyentes del Distrito Federal, por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo;*

*II. No rinda los informes a que está obligado conforme a este Código, o lo haga con falsedad;*

*III.- Desocupe el lugar donde se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o verificación, sin dar aviso a la autoridad fiscal encargada de llevarlo a cabo, después de la notificación de una orden de visita y antes de que transcurra un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiese notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.*

## **CAPITULO VII**

### **De los Delitos Cometidos por Depositarios e Interventores**

**ARTICULO 531.-** *Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales del Distrito Federal que, con perjuicio del fisco del Distrito Federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubiesen constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de dos mil veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.*

*Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.*

## **CAPITULO VIII**

### **De los delitos de falsificación en materia fiscal**

**ARTICULO 531 A.-** *Se impondrá de dos a nueve años de prisión:*

*I. Al que falsifique matrices, punzones, dados, clichés o negativos, que usa la Secretaría; o los utilice para imprimir, grabar o troquelar calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones;*

*II. Al que falsifique calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas, tarjetones, órdenes de cobro o recibos de pago que usa la Secretaría;*

*II. Al que altere en su valor, en el año de emisión, en el resello, leyenda, tipo, a las calcomanías, permisos, autorizaciones, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones emitidos conforme a este Código, y*

*IV. Al que utilice máquinas registradoras de operación de caja, aparatos de control, marcas o sellos fiscales, de uso por la Secretaría, para imprimir o asentar como ciertos hechos o actos falsos en documentos.*

**ARTICULO 531 B.-** *Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión:*

*I. Al que a sabiendas de que una forma valorada o numerada, calcomanía, orden de cobro, recibo de pago, placa, tarjetón o cualquier otro medio de control fiscal fue falsificado, lo posea, venda, ponga en circulación, en su caso, lo adhiera en documentos, objetos o libros, para ostentar el pago de alguna obligación fiscal prevista en este Código.*

*II. Al que al pagar o acreditar el pago de alguna obligación fiscal prevista en este Código, utilice una forma valorada o numerada, calcomanía, orden de cobro, recibo de pago, una placa, tarjetón o cualquier otro medio de control fiscal, a sabiendas de que fue manufacturado con fragmentos, datos o recortes de otros o que sean falsos;*

*III. Al que manufacture, venda, ponga en circulación o en alguna otra forma comercie con los objetos descritos en la fracción anterior; y*

*IV. Al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja, aparatos de control, marcas o sellos fiscales, que usa la Secretaría.*

#### **CAPITULO IX**

##### **De los delitos de asociación delictuosa en materia fiscal**

**ARTICULO 531 C.-** *A quienes concertada preparen, inicien o ejecuten actividades contrarias a los servicios de tesorería a que se refiere este Código, que produzcan un daño o perjuicio a la Hacienda Pública del Distrito Federal, se les impondrá sanción de dos a nueve años de prisión.*

**ARTICULO 531 D.-** *Al que forme parte de una asociación o banda de tres o más personas, con el propósito de realizar actividades ilícitas que causen daño o perjuicio a la Hacienda Pública del Distrito Federal, se les impondrá una sanción de tres a nueve años de prisión”.*

El artículo 525, establece diversas hipótesis en cada una de sus fracciones para los delitos cometidos por servidores públicos, dicho artículo ha sido reformado en los años de 1997, 1999 y su última reforma es de 31 de diciembre de 1999, en vigor el 1 de enero del 2000, adicionándose las tres últimas fracciones de la V a la VII.

El precepto 526, regula en forma genérica el delito de Defraudación Fiscal, mismo contempla como última reforma la del 20 de mayo de 1999.

El artículo 527, establece diversas modalidades de defraudación, adicionándose el 20 de mayo de 1999, dos fracciones, siendo IV y V.

El artículo 528, regula los delitos relacionados con inmuebles, estableciendo diversas modalidades en sus fracciones. Asimismo, se reforma varias veces, siendo la última del 20 de mayo de 1999.

El artículo 529, contempla los delitos relacionados con suministros de agua potable, estableciendo diversas hipótesis, habiendo sido reformadas las fracciones V, VI y VII, ésta última fracción se reformó el 20 de mayo de 1999.

El artículo 530, se refiere a los delitos relacionados con los padrones de los contribuyentes, estableciendo diversas hipótesis.

El precepto 531, regula los delitos cometidos por depositarios interventores, sin aclarar que delitos realmente cometen. Mi punto de vista es que se tratan de delitos de abuso de confianza, que sería el nombre correcto que debe tener dicho título.

El artículo 531 A, en relación a los delitos de falsificación en materia fiscal, se trata de delitos considerados como graves al imponérseles una pena de dos a nueve años de prisión en sus diversas hipótesis.

El 531 B, regula conductas consideradas graves, dada la penalidad que estableció el legislador de dos a nueve años de prisión.

En cuanto hace a los delitos de asociación delictuosa en materia fiscal previstos y regulados en el artículo 531 C y 531 D, la suscrita considera que deben derogarse dado que la asociación delictuosa se encuentra regulada en el Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 164, por lo tanto se duplica dicha conducta por estar prevista y sancionada tanto en la Ley Especial, como en la Ley General.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- En este sentido es importante destacar que si bien es cierto, el Código Financiero del Distrito Federal, prevé la situación de que los contribuyentes se conviertan en defraudadores fiscales, queriendo proteger el patrimonio del Estado, aplicando sanciones económicas, hasta con privación de la libertad. Si bien es cierto que el artículo 14 Constitucional, señala que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, ni por lujos que contravengan a lo establecido en nuestra Carta Magna, por tal motivo es importante precisar que las sanciones previstas en el Código Financiero del Distrito Federal, no puede rebasar la esfera jurídica del Derecho Penal, quién en todo caso debe tipificar y sancionar los delitos fiscales con el poder coercitivo del Estado, que le es otorgado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por ello considero que debe hacerse una puntualización de estos factores en el Código Financiero.

SEGUNDA.- Uno de los factores más importantes que existen y que debemos de tomar en cuenta, es que el daño ocasionado al fisco por el delito de defraudación fiscal o la evasión del pago correcto de las contribuciones, no es precisamente a la Tesorería del Distrito Federal, sino al Estado. Este tipo de Delitos Fiscales provocan detrimento al erario público que coadyuva en dotar a la ciudadanía de los servicios, como son drenaje, pavimentación, alumbrado, etc., y al no haber presupuestado para estos servicios se afecta directamente a todos los ciudadanos que cumplen con el pago oportuno de sus contribuciones, respecto a los contribuyentes que han pagado indebidamente las contribuciones, es decir, aquellos que pagan menores cantidades en el impuesto predial, por cambiar las características del inmueble, como son antigüedad, tipo y clase, cometen el delito de defraudación al fisco, ocasionando un daño general a la ciudad, en éstos casos debe aplicarse además de una sanción económica, una indemnización al fisco, independientemente de los daños causados al patrimonio del Estado, es decir que contribuyente pague una cantidad equivalente en el momento en que se detecte el hecho a la fecha en que emitió el pago correcto de la contribución.

TERCERA.- En los casos de los delitos fiscales cometidos por servidores públicos, como son la falsificación de documentos, que ocasionan la omisión total de las contribuciones con las impresiones de caja de marcas apócrifas y que es muy frecuente en la Tesorería del Distrito Federal, es importante que el Código Penal tipifique este tipo de delito con sanción pecuniaria, privación de la libertad, inhabilitación definitiva del funcionario para continuar en el Sector Público, ya que en el Código Financiero aunque otorga facultades a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal para presentar denuncia correspondiente, penalmente no se le da el debido seguimiento, ya que carece de los elementos suficientes para tomar las medidas necesarias en contra de un funcionario, únicamente finca responsabilidades administrativas de carácter resarcitorio por actos u omisiones en el manejo, aplicación y administración de fondos, que se traduzcan en daños o perjuicios a la Hacienda Pública del Distrito Federal que descubra la Secretaría de Finanzas.

CUARTA.- El Código Financiero del Distrito Federal menciona que cuando se comete un delito fiscal, que afecte al patrimonio del Estado, se subsana con el solo hecho de que el contribuyente o servidor público que lo haya cometido pague el impuesto, recargos moratorios, multa, gastos de ejecución, etc., y se resarce el daño

para el erario público del Distrito Federal, así es, como tal vez este ordenamiento jurídico intenta prever se cometan estos delitos, más sin embargo, considero que si el Código lo contempla con sanciones económicas, con pena aplicable de cinco a diez años de prisión, independientemente de la reparación del daño causado al erario del fisco.

QUINTA.- El artículo 520 del Código Financiero del Distrito Federal, es violatorio del artículo 21 Constitucional, en virtud de que este precepto establece que: "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial", en tanto que el 520 prohíbe a la autoridad judicial imponer las sanciones pecuniarias, contrariando así, la norma constitucional, resultando violatorio dicho precepto del texto de la Constitución. Además de que el precepto 520, beneficia al Estado, quien en uso de facultades autoritarias reclama multas, recargos e intereses para la reparación del daño, en tanto que la regla general de la reparación del daño no establece esta hipótesis a favor del ofendido en los delitos del fuero común.

SEXTA.- Se debe seguir conservando el principio de requisito de procedibilidad de la querrela, toda vez que lo que se busca es la recuperación del daño o perjuicio ocasionado, con motivo del ilícito y no la pena privativa de libertad, que en nada beneficia a la sociedad que se ve afectada por los Delitos Patrimoniales de Defraudación Fiscal.

SEPTIMA.- Tomando en consideración que la conducta de los servidores públicos del Gobierno del Distrito Federal y principalmente los encargados de la recaudación de impuestos, han venido violando el Código Penal para el Distrito Federal, así como el Código Financiero para el Distrito Federal, defraudando a la Tesorería, con conductas como las de emitir recibos apócrifos, entregar constancias de pago sin haber ingresado a la Hacienda Pública, dicha acción se ha detectado en los últimos años con fraudes que ascienden a más de quinientos millones de pesos, dinero que al dejar de ingresar a la Tesorería se han beneficiado los servidores públicos, perjudicando a todos los habitantes del Distrito Federal, llegando al grado de mandar hacer sus propios sellos, sus cajas registradoras, sus formatos y toda una serie de instrumentos y documentos para defraudar, enriqueciéndose así dichos servidores públicos.

OCTAVA.- En los términos de la conclusión anterior, y con el objeto de evitar que se sigan cometiendo fraudes a la Tesorería del Distrito Federal, propongo la creación de un Código Penal para los Servidores Públicos del Gobierno del Distrito Federal, con la finalidad de que cuando un servidor público sea nombrado se le entregue un ejemplar de dicha ley para que la observe y protestando su cumplimiento.



**BIBLIOGRAFIA**

- 1.- ACOSTA ROMERO, MIGUEL.  
SEGUNDO CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO 1989.,  
PRIMERA EDICIÓN.
- 2.- CARRASCO IRIARTE HUGO.  
DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL.  
EDITORIAL HARLA, S.A. MÉXICO 1998.
- 3.- CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO.  
INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO, 1997.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 4.- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO .  
PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
EDITORIAL LIMUSA, SLAL DE C.V., MÉXICO, 1887.  
TERCERA EDICIÓN.
- 5.- DELGADILLO MAIZ, LUIS DANIEL.  
Y MIER ESTRADA FERNANDO  
UNA DECADA DE JURISRRUDENCIA EN MATERIA FISCAL  
EDICIONES DELMA, S.A. DE C.V., MÉXICO.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 6.- DOMÍNGUEZ GARCIA, MIGUEL ANGEL  
DERECHO FISCAL PENAL.  
LAS INFRACCIONES Y MULTAS FISCALES,  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO 1994.  
PRIMERA EDICIÓN.
- 7.- GARCIA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL.  
LOS DELITOS ESPECIALES FEDERALES.  
EDITORIAL TRILLAS, MÉXICO, 1991.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 8.- GONZALEZ SALAS CAMPOS, RAUL.  
LOS DELITOS FISCALES.  
PEREZNIETO EDITORES, MÉXICO, 1995.  
PRIMERA EDICIÓN.
- 9.- HERNÁNDEZ LOPEZ, AARÓN  
EL PROCEDIMIENTO PENAL DEL FUERO COMUN.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO, 2000.
- 10.- HERNANDEZ LOPEZ, AARÓN.  
LOS DELITOS DE QUERELLA EN EL FUERO COMUN, FEDERAL Y  
MILITAR. EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V. MÉXICO, 1999.

- 11.- JERACH, DINO.  
CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO.  
EDITORIAL LICEO PROFESIONAL, 1964.  
BUENOS AIRES, SEGUNDA EDICIÓN, BUENOS AIRES,  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 12.- LOPEZ BETANCOURT, EDUARDO.  
DELITOS EN PARTICULAR.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO, 1997.  
CUARTA EDICIÓN.
- 13.- PONCE GOMEZ, FRANCISCO.  
PONCE CASTILLO, RODOLFO.  
DERECHO FISCAL.  
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A. DE C.V., MÉXICO, 1997.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 14.- RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL.  
DERECHO FISCAL.  
EDITORIAL HARLA, S.A. DE C.V., 1993.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 15.- SÁNCHEZ LEON G.  
DERECHO FISCAL MEXICANO.  
CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, MÉXICO, 1980.
- 16.- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO.  
DERECHO TRIBUTARIO.  
EDITORIAL CARDENAS Y DISTRIBUIDORES, MÉXICO, 1988.  
SEGUNDA EDICIÓN.
- 17.- URBINA NANDAYAPA, ARTURO.  
DELITOS FISCALES EN MÉXICO, TOMO I  
EDITORIAL SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE Y  
ADMINISTRATIVA, S.A. DE C.V., MÉXICO, 1997.  
PRIMERA EDICIÓN.

#### LEGISLACION

- 1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO, 2000.
- 2.- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.  
EDITORIAL DELMA, MÉXICO, 2000.
- 3.- CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL DISTRITO FEDERAL.  
EDITORIAL PORRUA, S.A. DE C.V., MÉXICO 2000.
- 4.- CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

EDICIONES ANDRADE, S.A., MÉXICO, 11 SEPTIEMBRE, 2000.

- 5.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.  
EDICIONES DELMA, MÉXICO 2000.

#### **OTRAS FUENTES**

- 1.- NUESTRA CONSTITUCIÓN. HISTORIA DE LA LIBERTAD Y SOBERANIA DEL PUEBLO MEXICANO. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS HISTÓRICOS DE LA REVOLUCION MEXICANA.