

879309

UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE

3
28



FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
CLAVE: 879309

" IMPLICACIONES JURIDICAS DE LA
DEFRAUDACION FISCAL "

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:

MARIA DEL PILAR AGUIRRE MIER



CELAYA, GTO. DICIEMBRE DE 1994

FALLA DE ORIGEN

1995



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Mi mayor agradecimiento es a Dios, porque es mi Padre y me ama.

"Pidan y se les dará; busquen y hallarán; llamen a la puerta y les abrirán. Porque el que pide recibe; el que busca, halla, y el que llama a una puerta, le abrirán. ¿Quien de ustedes da una piedra a su hijo si le pide pan, ó una culebra, si le pide pescado?. Si ustedes que son malos, saben dar cosas buenas a sus hijos, con mayor razón el Padre Celestial, Padre de ustedes, dará cosas buenas a los que se las pidan.

Entonces, todo lo que ustedes desearían de los demás, háganlo con ellos: ahí tienen toda la Biblia".

(Mateo. 7, 7-12)

GRACIAS PADRE MIO, POR SER COMO ERES.

A LA SRA. OFELIA NIER:

Por haberle ayudado a Dios
en darme la vida y haber
procurado sembrar en mi la
semilla del estudio.

GRACIAS MAMA.

A MI HIJO:

Mi agradecimiento en
especial y con todo el
amor de mi corazón, es a
mi hijo.

GRACIAS HIJO, GRACIAS
POR TODO. GRACIAS.

A MI MADRE Y MIS HERMANOS:

"El les contesto: ¿Quien es mi madre y quienes son mis hermanos?. Y mirando a los que estaban sentados en torno a El, dijo: 'Aquí están mi madre y mis hermanos. Porque todo el que hace la voluntad de Dios, ése es mi hermano, mi hermana y mi madre."

(Marcos. 3, 3-35)

**A TODOS LOS QUE ME AYUDARON, ME APOYARON Y A
TODOS LOS QUE ME RODEAN, GRACIAS POR TODO.**

MUCHAS GRACIAS.

I N D I C E

INTRODUCCION	1
-------------------------------	----------

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS TRIBUTOS	4
2. PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS TRIBUTOS:	
2.1. Los principios de Adam Smith	16
2.2. Los Principios en Palabras de la Suprema Corte de Justicia	21
3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	22

CAPITULO II

LAS OBLIGACIONES FISCALES: SU EXIGIBILIDAD, SU INCUMPLIMIENTO Y DE LAS MEDIDAS QUE PUEDEN TOMARSE PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL.

1. DE LA EXIGIBILIDAD DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. . . .	26
--	-----------

2. DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES:	
2.1. Elusión Fiscal	29
2.2. Planeación Fiscal	35
2.3. Evasión Fiscal	37
2.4. Defraudación Fiscal	42
3. MEDIDAS QUE PUEDEN TOMARSE PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL.	46

CAPITULO III

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	51
2. DEFINICION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	54
3. TIPOS DE DEFRAUDACION FISCAL	57
3.1. Defraudación Fiscal Específica.	58
3.2. Delito de Omisión de Declaración y Pago de Impuestos	60
4. RELACION ENTRE EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y EL DELITO DE FRAUDE	62

CAPITULO IV

EL SISTEMA FISCAL SANCIONATORIO

1. SISTEMAS SANCIONATORIOS POR INCUMPLIMIENTO EN LAS OBLIGACIONES FISCALES.	64
2. ASPECTOS FORMALES PARA PROCEDER PENALMENTE EN TRATANDOSE DE DELITOS DE DEFRAUDACION FISCAL	67
2.1. La Querella	71
2.2. Documentos que se anexan a la Querella.	76
3. ORGANOS ADMINISTRATIVOS FACULTADOS LEGALMENTE PARA SOLICITAR EL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL.	89
3.1. La Acción Penal	97
3.2. Función Investigadora de la Autoridad Fiscal. . .	103
3.3. Actitud del Ministerio Público al tomar conocimiento de un Delito Fiscal perseguible por Querella.	112
4. EL SOBRESEIMIENTO.	116
5. SANCION PECUNIARIA EN LOS DELITOS FISCALES	124
6. EXTINCION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.	127
CONCLUSIONES	134
BIBLIOGRAFIA	139

INTRODUCCION

Hoy día la economía financiera es economía de ingreso y economía de gastos, y corresponde a los súbditos del Estado alimentar las primeras, cada vez en mayor proporción, por el crecimiento de las necesidades de toda índole que se deben de satisfacer. Las leyes de cada país, consagran esta obligación, que entre nosotros está señalada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política.

El aumento progresivo de los gastos públicos desde el siglo XVI ha culminado en nuestros días en un auge de la cultura, que se manifiesta en el desarrollo de la educación, y la multiplicidad de instituciones fundadas para el beneficio de las clases populares. Tan rico desarrollo en los fines del Estado lo ha llevado a un celo cada vez mas excesivo, por asegurar ingresos para subvenir a tales gastos. El ciudadano por su parte cada vez mas agobiado por las cargas fiscales, trata de eludirlas y obtener cuotas menores. En esa lucha, el Estado ha procedido coactivamente, a veces por la vía administrativa o intimidando al público, configurando como tipos de delitos, los diversos medios de que se valen los causantes para redimir o eliminar las cargas fiscales.

En el proceso infractor a las leyes fiscales, el Estado ocupa una doble posición: es el damnificado; y es el ente encargado de la sustanciación de la acción pública para la aplicación de las penas correspondientes al delito cometido.

El perjuicio infligido al Estado por la evasión fiscal, en la mayoría de los casos no asume formas evidentes, pasa desapercibido por la acción de los grandes números. Pero multiplicado por el número de períodos financieros en que se repite la ausencia de aportaciones fiscales, llegaríase a un importe de considerable magnitud que provocará un estado de alarma para gobernantes y para gobernados.

El Estado ante una recaudación insuficiente tendrá que recurrir a los medios correspondientes, o sea, elevará el porcentaje o monto de imposición o creará nuevos gravámenes, y con respecto al infractor adopta el sistema de las multas y recargos. Estos remedios pueden ser inconvenientes en cuanto a la comunidad misma, a quien se le hace expiar faltas ajenas, y por ende el Estado viola un principio del derecho penal que es la personalidad de la pena.

En lo que toca al contribuyente infractor, la experiencia demuestra la inoperancia de los sustantivos: multas, recargos, etc., en muchos de los casos, por ejemplo:

el Estado no tendrá un resarcimiento completo en el caso que el infractor se alíne al pago de recargos y multas, debido a la prescripción que se limita a un determinado número de ejercicios disponibles.

Así, el Estado ha obtenido un perjuicio: falta de aportación de cargas públicas en el momento, época, forma y medios pertinentes, de los cuales llegamos a los daños: la estructura del Estado ha sido puesta en peligro.

Por lo que al investigar de manera general, cuales son las causas por las que el Estado no puede cumplir en forma satisfactoria su función recaudatoria de impuestos sin afectar a la colectividad de contribuyentes, ni implicándolos en una defraudación fiscal, tuve a bien elaborar el tema a desarrollar en el presente trabajo.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS TRIBUTOS

A).- EPOCA PREHISPANICA. El ser humano es eminentemente social, no vive aislado sino en un conglomerado social, en el cual existe una serie de normas de observancia obligatoria.

En principio y pese a no establecerse en un lugar fijo, se ve obligado a nombrar un jefe o guía dotado de poder y autoridad, que da nacimiento a normas obligatorias de convivencia social, ya que es sabido que todo hombre debe satisfacer necesidades desde el momento mismo en que no vive aislado sino en una comunidad y en un conglomerado de individuos, constituyéndose estos en una sociedad y por lo tanto "Los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente de aplacar. La suma de estas necesidades forma las necesidades sociales cuya atención es cada día mas completa e ineludible". (1).

Así antes que alcanzara un grado mas en la civilización

(1) ARRIJOJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Edit. Thémis, México, D. F., 1985, pag. 8.

lo surge el TRIBUTOS DE RESPETO, el cual se pagaba libre y espontáneamente a quienes se encontraban investidos con el poder de gens, al cual se le consideraba como el Príncipe más poderoso, el hombre más grande políticamente o guerrero de la civilización, era tal su rango que se encontraba por encima del jefe denominado (gentil) pues era tal el respeto espontáneo y universal que se le profesaba.

En dicha época, las "defraudaciones de impuestos", apenas existían, ya que por suma ignorancia de las personas se creía en la existencia del demonio el cual se pensaba castigaba con graves enfermedades y hasta con la muerte.

No obstante lo nebuloso de esa época, la guerra brilló con intensidad y ya se puede hacer alusión a los impuestos internacionales pues los pueblos de la antigüedad consideraron en sus relaciones internacionales a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos.

Muestra palpable de ello la encontramos en las primeras leyes tributarias auténticas que existieron, como fueron en: Egipto, China y Mesopotamia.

Sobre tales existen textos que datan de hace aproximadamente 5,000 años, tiempo en que no se podía aún manifestar el amor y el respeto por quienes se encargaban de la recaudación de impuestos.

Tal aversión a ello, se debía a la manera tan injusta y cruel que se empleaba para tal objeto. Una prueba palpable de ello se puede apreciar y encontrar en la construcción de la pirámide del Rey Keops (2,500 a.c.); en tal trabajo laboraban un cálculo de unas 100,000 personas, durante el lapso de unos 20 años aproximadamente.

Para eso entonces la "Declaración de Impuestos" se hacía sobre animales, frutos del campo, entre mediante una inscripción en la tumba del Sakkara (aprox. 2,300 a.c.).

Ante los cobradores y durante su declaración debía pedirse gracia arrodillándose ante el Faraón, así se apreciaba como en Egipto se utilizaban las piezas de cerámica como recibos de impuestos.

En México antiguo; el TRIBUTO ya se fundamenta desde el punto de vista jurídico, en tanto a lo que respecta a los tratados internacionales que se celebraban en los pueblos

pertenecientes al Imperio de la Triple Alianza de Anáhuac (Tenochtitlán, Texcoco y Tacuba).

Existía un encargado de la Hacienda Pública, denominado "EL CIHUACOATL", quien era el ministro universal, siguiéndole en orden descendente "EL HUEY CALPIXQUE" o SUPREMO RECAUDADOR, bajo cuyas órdenes se encontraban "LOS CALPIXQUES", quienes eran los recaudadores en todos los calpullis de Tenochtitlán y en cada uno de los señoríos que formaban la Confederación Nahuatlaca.

Para efectuar el cobro de los tributos los "Calpixques", utilizaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra, se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos y otros que se daban en diversas ceremonias, como era el "CALPIXCACALLI" o "GRAN CASA DE LOS TRIBUTOS".

Ahora bien tenemos el "PETLACALCATL", quien era el señor de la casa de los tercios, se encargaba de almacenar objetos y frutas naturales e industriales, los que eran recolectados por los Calpixques.

Mientras que el Petlascalcatl, se encargaba de llevar una serie de libros, llamados AMATL en los cuales se anotaban los tributos almacenados, a su vez el lugar en donde eran

almacenados, estos recibían el nombre de "PETLAZCALLI" y la sala donde se reunían los recaudadores o Calpixcalli se le denominaba "PETLACALLI".

Existía otra sala a la cual se le daba el nombre de CALPIXCALLI o TEXANCALLI, que era el lugar en donde se reunían los mayordomos del señor, llevando consigo la cuenta de los tributos que tenían a su cargo y así poder informar al señor acerca de éstos, ya que diariamente el tributo era APARETADO por cada uno de los que lo tenían a su cargo.

Se puede apreciar que la ORGANIZACION FINANCIERA y la ESTRUCTURA ECONOMICA de la TRIPLE ALIANZA (Tenochtitlán, Tacuba y Texcoco), se ve fincada en el CALPIXQUE, quien era un funcionario de suma importancia, ya que como se ha mencionado era quien tenía a su cargo la función recaudadora de los tributos, para así poder cubrir los gastos públicos de la Confederación de fiestas; donaciones, regalos y sacrificios con fines religiosos, regalos de cortesanía a mensajeros y huéspedes; contribuciones públicas; sueldos de funcionarios y empleados; sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas: así como diferentes prestaciones asistenciales.

Por tanto la actividad de los calpixques era perfecta y se encontraba reglamentada severamente ya que de ello derivaba la existencia de los estados confederados. (2).

En cuanto a la manera de efectuar el pago de tributos como se ha señalado era en especie dado a la carencia de entonces de una moneda en oro como equivalente único de cambio. Por lo que para dar cumplimiento a los pagos era por medio de materias primas, como lo eran: el cacao, la almendra, las mantas (cuachtli), joyas de oro, plumas y piedras preciosas, cañones transparentes de plumas llenos de polvo de oro.

Otra forma de realizar el pago consistía en que cada individuo contribuyese con los productos propios de su industria.

Si bien es cierto durante la época precortesiana, es conocido el poderío del Imperio Azteca en el cual se imponían fuertes tributos a los pueblos vencidos. Muestra de ello se puede apreciar en los Códices Pre-Postcortesianos en los

(2) ARMIENTA Gonzalo, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Edit. Manuel Porrúa, S. A., Textos Universitarios, México, 1977, p. 321.

que existen interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos enviaban como tributo a la "Gran Tenochtitlán", en donde se puede apreciar un antecedente respecto de su sistema en cuanto al pago de los tributos por parte de los indígenas, mediante una serie de artículos industriales, pues una prueba de esto se aprecia en el Código Mendocino, único registro de los tributos que se cobraban durante el Imperio Azteca.

A la vez se puede observar y apreciar tal unidad y concepto que respecto del hombre se daba en cuanto a este como una colectividad en la que se desenvolvía, con un carácter eminentemente social, en cuanto a los bienes que se recolectaban por los encargados de tal actividad, los entonces llamados calpixques como ya se mencionó anteriormente. Se aprecia como el destino de los tributos recaudados tienen un destino de carácter público, pues a estos se les aplicaba como por ejemplo: A cubrir gastos de carácter eminentemente público, y a su vez inclusive en casos de desastres ya fuesen causados por vía natural o por la mano del mismo hombre, haciéndome una justa distribución en el pueblo o pueblos que lo requiriesen de tal manera.

Como se puede apreciar ya existe la exención de los tributos, enfocados como sistemas de asistencia pública en casos fortuitos como lo eran: epidemias, inundaciones, pérdidas de cosechas, etc., en cuyas situaciones se podía disponer de los productos necesarios que se encontraban almacenados en los locales destinados para ello como lo era el Almacén General del Estado.

Ya en los pueblos de Anáhuac se puede apreciar la existencia del Principio de Legalidad de las contribuciones, pues estas eran fijadas por una autoridad local en base a normas jurídicas consuetudinarias, así como a la equidad y proporcionalidad que todo tributo lleva consigo, ya que se había establecido que a nadie debía de cobrársele mas allá de sus recursos propios.

Es por tanto lo siguiente, otro de los aspectos a observar durante dicha época: La existencia de los Principios de LEGALIDAD, EQUIDAD y PROPORCIONALIDAD, desde luego desde un punto de vista rudimentario, aunque bien es cierto ya tratando de obrar con una justa distribución y redistribución de los tributos, en provecho y beneficio de una comunidad.

B).- LA COLONIA EN MEXICO.- Al caer el Imperio de Moctezuma, surge la dominación Española, dando por consecuencia el que se despoblases así inmensos señoríos, en donde la esclavitud y la muerte son el fruto de una desmedida ambición, surgiendo las encomiendas y un repartimiento por ende injusto de las tierras; estableciéndose el inicio de este régimen fiscal sin unidad, proveniente del continente español, el cual se va integrando a las colonias, por medio de "ORDENANZAS REALES".

Esto aun cuando en los Reyes de España no privaba el espíritu de un enriquecimiento desmedido.

Por tanto la vida institucional de la Colonia se inicia con la erección de la VILLA RICA DE LA VERACRUZ y bajo los auspicios de Hernán Cortés, dando origen al Primer Ayuntamiento de América.

Ocasionándose por tanto el dominio de los españoles, que habría de transformarse en una fuente de ingresos para la Corona y los conquistadores. Por lo que Hernán Cortés reúne a los casiques y señores de Coyoacán con el fin exclusivo de establecer la OBLIGACION de pagar los tributos, pero pasando estos a ser sujetos activos de la relación tributaria (Los

reyes de Tenochtitlán, Texcoco y Tacuba), y no los ciudadanos de la comunidad.

Tal situación da por tanto origen a los 300 años que duró un sistema hacendario, que fué por demás caótico.

Estableciéndose una serie de tributos, bajo tales circunstancias que ocasionaban el empobrecimiento a la Nueva España, entre los que cabe mencionar los siguientes de los entonces existentes y que a continuación se mencionan: Surge el nacimiento entre otros al llamado "QUINTO REAL", que era la extracción y tratamiento de los metales preciosos los cuales eran adquiridos por los conquistadores dándoseles el nombre de "QUINTA PARTE": o bien por los encomenderos para ser entregados a la Corona.

Surge así posteriormente la "ALMONEDACION O DERECHO DE VAJILLA", que no es mas que la obligación a cargo de particulares de entregar la plata ante los oficiales reales para que el metal fuese "quintado" (separar de dicho metal la quinta parte) y así el remanente fuese labrado, fabricando las vajillas. A quienes no cumplían con tal obligación fiscal se les sancionaba con la total entrega de la plata a la REAL HACIENDA, para tales fines se asignaba una sola calle

en la Cd. de México, para la manufactura de dicho metal, la cual recibía el nombre de "Plateron".

A su vez "LA REAL HACIENDA" contaba con los tributos que pagaban los indios, quedando exentos los caciques, los enfermos y las mujeres, para lo que se establece un sistema que consistía en una concesión que se otorgaba a los encomenderos del REY, lo que originó una serie de abusos, tratamientos crueles e inhumanos.

Mas con el transcurso del tiempo y sobretodo con la Constitución Gaditana de 1812, se logra un perfeccionamiento sobre la recaudación de tales impuestos o tributos: dado a que se empieza a aplicar el PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, estableciendo por tanto lo dispuesto en el Art. 8o. de tal Constitución; en el que todo español se obliga: "A contribuir en proporción a sus haberes, para los gastos del Estado".
(3).

Mas ahora bien desde otro punto de vista se apreciaba el PRINCIPIO DE LEGALIDAD, al estimarse que solo las Cortes, que eran el órgano legislativo de entonces, debían decretarlos.

(3) ARMIENTA Gonzalo. Ob. Cit., p. 408.

Ya para entonces se puede apreciar que los Ingresos del erario se les clasificaba en tres grupos a saber.

El Primero.- La masa común de la Real Hacienda: que comprendía 35 clases distintas de impuestos, entre ellos los de: alcabalas, almofarizfago, derechos del quinto, juegos de gallos, media anata, oficios vendibles y renunciables, papel sellado.

El Segundo.- Los tributos que poseían un destino especial, a saber: penas de cámara, bulas de la santa cruzada, diezmos eclesiásticos, vacantes mayores y menores, medias anatas y mesadas eclesiásticas.

El Tercero.- Y los que eran ajenos a la Real Hacienda como son fondos piadosos de californias, hospital real de indios, desagüe de huehuetoca, peaje, de pulques, para crimen y acordada y Banco Nacional.

Por lo que en lo referente al aspecto tributario el Consejo tiene la facultad de nombrar ministros y oficiales que se encarguen de la Administración de la Real Hacienda.

De donde el fiscal del Consejo era el representante legal del Estado en lo relativo al Gobierno de la India.

2. PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS TRIBUTOS

2.1. LOS PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

En su libro "La Riqueza de las Naciones", Adam Smith dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.

10. Principio de Justicia.- Escribió Adam Smith que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos". (4).

Este principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, pasó a la Constitución Española de

(4) SMITH Adam, La Riqueza de las Naciones, Trad. española, Aguilar Madrid, 1956, p. 684.

Cádiz de 1812, de ahí a las Constituciones mexicanas, particularmente las de 1857 y de 1917, que proclaman este principio de justicia cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, (Art. 31 fracc. IV).

20. Principio de Certidumbre.- Adam Smith escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar debe ser clara y patente para el contribuyente y para cualquier persona. Cuando esto no ocurre, todos los que estén sujetos al impuesto se encuentran mas o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolventes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

Einaudi agrega que el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía mas por la manera de recaudarlo. (5).

Gastón Jezu, citado por Flores Zavala, desarrolla este principio en la siguiente forma:

1. Las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos: no deben contener fórmulas ambíguas e imprecisas.

2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten. A este respecto debe decirse que en México, durante la última década, se ha procurado cumplir con el principio de certidumbre pues existe toda una actividad administrativa y editorial, dedicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de las direcciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que realizan una campaña permanente para que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

(5) EINAUDI Luigi, Principios de Hacienda Pública, México, 1948, p. 144.

....

3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

4. Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

5. La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

30. Principio de Comodidad.- Adam Smith lo formula en la siguiente forma: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es mas probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es mas conveniente el pago para el contribuyente o cuando es mas probable que disponga de los medios de pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor, y por lo general, en una forma que es muy conveniente para él, los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si estos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta". (6).

(6) SMITH Adam. Ob. Cit., pp. 684 y 685.

40. Principio de Economía.- "Los impuestos -dice Adam Smith, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

PRIMERA.- El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquel, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

SEGUNDA.- Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a esta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores. Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitían hacerlo con mayor holgura.

TERCERA.- Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

•

CUARTA.- Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias."

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, deba entrar lo antes posible en el Tesoro Público.

2.2. LOS PRINCIPIOS EN PALABRAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha enunciado los principios que deben regir los impuestos de la siguiente manera:

1. Todo impuesto debe ser cierto, es decir claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan mas pronta y eficazmente sus deberes.

2. El impuesto debe ser junto, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravámen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la Nación.

3. Debe ser cómodo para que el contribuyente tenga facilidades de cubrirlo, sin mas mermas en su patrimonio.

4. Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentando este indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.

3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 31, fracción IV: "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".

Este precepto constitucional, al citar el término de "mexicanos", no hace distinción de ninguna especie. Por lo que debe entenderse que absolutamente todos los mexicanos debemos pagar las contribuciones que las leyes establezcan, sin distinción de ningún tipo: edad, sexo, estado civil, ocupación, etc.

La Constitución también establece en este precepto, la manera como deben pagarse las contribuciones: en forma proporcional y equitativa. Lo que significa que quien mas tenga, deberá de pagar mas.

Dado a la forma como este artículo está redactado, parece que la obligación del pago de contribuciones, se limita exclusivamente para los mexicanos. Pues no hace mención de los extranjeros que se encuentren en territorio nacional.

Dada la claridad con que se expresa nuestra Constitución en su artículo 31 fracción IV, no existe duda alguna de que todos los mexicanos tenemos obligación de pagar los impuestos y demás contribuciones que las leyes determinen.

Pero existe una duda respecto a los extranjeros, a los cuales nuestra Constitución no alude, en el precepto citado.

Sin embargo nuestra Constitución faculta (en su artículo 73, fracción XXX) al Congreso de la Unión, a expedir todas las leyes que sean necesarias. Y atendiendo a esta facultad, el Poder Legislativo expidió en 1934 la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la cual en su artículo 32 dispone:

"Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias, y a satisfacer cualquier prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen".

Por lo que absolutamente todas las personas que residan en México, deben pagar los impuestos y demás contribuciones que señalen las leyes, Ya se trate de personas físicas o morales. De ricos o pobres. De campesinos, obreros, empleados o empresarios. De inversionistas, artistas, toreros o deportistas. De mujeres de empresa o amas de casa. De profesores o estudiantes. De servidores públicos o particulares. De profesionistas de todo tipo. De nacionales o extranjeros, etc. Desde luego que existen casos de excepción, pero de estos se ocupan las leyes respectivas con todo detalle.

El pago de impuestos y demás contribuciones, para todos los residentes de la República Mexicana, es una obligación genérica. Obligación que incluye hasta algunos que por una lógica equivocada, creen estar exentos. Como son los ministros de culto religioso, independientemente del credo que profesen. Estas personas también deben pagar impuestos, respecto a todos los ingresos que perciban, ya sea en efectivo o en especie, en forma abierta u oculta.

CAPITULO II

LAS OBLIGACIONES FISCALES: SU EXIGIBILIDAD; SU INCUMPLIMIENTO Y DE LAS MEDIDAS QUE PUEDEN TOMARSE PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL.

1. DE LA EXIGIBILIDAD DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

La diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor (administración tributaria) y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, (titular del crédito tributario), esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.

HECHOS INSTANTANEOS:

En los hechos instantáneos (sea porque ontológicamente son tales, sea porque el legislador así los asume), el legislador es libre para hacer coincidir la exigibilidad de la obligación con las causaciones de la misma, tal como sucedía en la derogada Ley del Impuesto del Timbre, para el contrato de arrendamiento o para la expedición de recibos.

Pero también puede dar un plazo para el cumplimiento de la obligación, o incluso puede establecer -y esta es la hipótesis que puede prestarse a mayores confusiones- "períodos", pero en cuanto a la exigibilidad y no a la causación.

Así por ejemplo, en el Impuesto por el Uso o Tenencia de Vehículos, en que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un vehículo, el impuesto se causa por el propietario o poseedor del vehículo en los primeros dos meses de cada año calendario, o en el mes en que se inicie la propiedad o posesión de un vehículo nuevo.

HECHOS PERIODICOS O PERMANENTES:

En los hechos periódicos y en los permanentes, el legislador al ejercitar las diversas opciones que le puede asistir establecerá el momento de exigibilidad pudiendo coincidir con el inicio del período, como ocurre en el Impuesto Sobre Uso y Tenencia de Automóviles, o fracciones en el período, como acontece con el Impuesto Predial, o bien al concluir el período, lo que casi no ocurre en la práctica.

EXIGIBILIDAD DEL CREDITO Y DE LA OBLIGACION FISCAL:

Debe entenderse que el pago del crédito es exigible

coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la Ley da para hacerlo y no se ha hecho.

El artículo 6o. del Código Fiscal Federal dispone en que momento deben hacerse los pagos, transcurridos los cuales se hace exigible el pago. La regla general es que el pago se haga en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa al pago debe hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, los retenedores y los recaudadores las deben enterar a mas tardar el día 17 del mes calendario inmediato, posterior al de la terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. (7).

(7) DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., México 1990, pp. 575 y 576.

2. DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES:

2.1. ELUSION FISCAL:

La elusión fiscal es la conducta de una persona, consistente en no elegir, para la consecución de un fin lícito, uno o mas actos jurídicos que no le son favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es mas benéfico a sus intereses patrimoniales, por su menor carga tributaria.

La elusión fiscal, definida como antes se hizo, carece de toda intención de engañar y carece de todo dolo.

Este tipo de elusión fiscal, solo constituye la expresión y práctica de la libertad de las personas, de escoger los actos jurídicos que la ley permite, por no estar expresamente prohibidos.

Existen dos tipos de elusión fiscal:

- * La carente de dolo.
- * La dolosa.

Siendo muy difícil distinguir en forma clara y precisa a una de la otra. Puen el dolo en una actitud de la mente y de la voluntad difícil de detectar en forma determinante.

La elusión fiscal dolosa, puede decirse que es aquella en que el contribuyente, tuorco la interpretación de la ley, ignorando el espíritu del legislador, apegándose solo a lo que gramaticalmente dicen las normas jurídicas.

La elusión fiscal y la forma de distinguir cuando existe dolo en ella y cuando no, es uno de los temas mas controvertidos en materia fiscal.

Y no queda otra alternativa, mas que esperar a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emita su criterio, para poder tener un mejor entendimiento, jurídico sobre este tema.

Mientras tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha asumido una posición un tanto arbitraria e injusta al respecto, al afirmar que la elusión fiscal no es mas que una muy refinada forma de evasión fiscal.

Los doctrinarios del derecho fiscal, principalmente algunos extranjeros, coinciden en su mayoría al opinar que existen casos de licitud en la elusión fiscal.

Que en muchos casos la elusión fiscal no tiene nada que ver con la defraudación fiscal. Pero que también existen otros en que la elusión fiscal no es mas que un abuso de ciertas figuras jurídicas, permitidas en el derecho privado, tendientes a engañar al fisco.

Existiendo otra corriente doctrinaria extranjera, mas radical, que afirma que la elusión fiscal en la mayoría de los casos es dolosa. Afirmando literalmente lo que a continuación se transcribe:

"La indiscutible libertad de los particulares de elegir la investidura jurídica que mayores beneficios fiscales les proporcione, no debe llevar a la conclusión de que, el contribuyente puede utilizar todo tipo de formas jurídicas raras o exóticas, permitidas en el derecho privado, con el único fin de abatir la carga tributaria. Y en el caso de que lo haga, será manifiesta de esta manera su intención dolosa".

Opinión doctrinal que contestan otros estudiosos del derecho también de países extranjeros:

"Los particulares no tienen la obligación de elegir la situación fiscal que les sea mas desfavorable".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público fundamenta su criterio de que la elusión fiscal normalmente es dolosa, en las siguientes tres instituciones existentes en el extranjero:

- * El abuso del derecho
- * El fraude de la Ley.
- * La interpretación dolosa de la Ley.

LA TEORIA DEL ABUSO DEL DERECHO. Nació hace muchos siglos en Roma. Teniéndola incluida actualmente algunos países en su legislación, dentro de los cuales no se encuentra México.

Esta institución jurídica afirma que "la aplicación ciega de la ley puede conducir a consecuencias injustas".

Existiendo una corriente de opinión en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que afirma que cuando el contribuyente recurre a la elusión fiscal, normalmente incurre en un abuso del derecho.

Pues esta Secretaría afirma que la elusión fiscal, se caracteriza por hacer una amplia utilización, de formas y actos jurídicos permitidos en el derecho privado (civil y mercantil), pero forzándolos demasiado, buscando obsesivamente el beneficio del contribuyente, sin importar el perjuicio que se cause al fisco federal.

LA TEORIA DEL FRAUDE A LA LEY. Es una institución jurídica que tampoco forma parte del derecho mexicano, pero que ha logrado influir en el.

Esta institución jurídica afirma que "obra haciendo fraude a la ley, quien respetando sus palabras, elude su sentido".

En el fraude a la ley, no existe ningún acto de desobediencia, pero si una obediencia dolosa del precepto legal.

El fraude a la ley se detecta, según los creadores de esta teoría extranjera cuando la letra de la ley se utiliza para violar el espíritu o intención de la misma.

Afirmando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que la elusión fiscal se caracteriza, por una amplia utilización de la institución jurídica de fraude a la ley.

LA TEORIA DE LA INTERPRETACION DOLOSA DE LA LEY. Es otra institución jurídica de origen extranjero, que ha tenido influencia en nuestro derecho mexicano.

Esta institución jurídica afirma que "interpreta dolosamente la ley, quien intenta desobedecerla, disfrazando su deseo real, de un aparente deseo de acatar fielmente sus disposiciones".

La interpretación dolosa de la Ley se dá, cuando se busca, encuentran y aplican, los errores en su redacción y sus fallas gramaticales. Haciendo caso omiso de la exposición de motivos de la ley, así como de todos los demás preceptos de la misma, que estando claramente expresados, pueden servir para disipar algunos puntos oscuros de ciertas normas jurídicas aisladas.

Esta es la principal institución jurídica de la doctrina extranjera, en que se apoya la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para afirmar que la elusión fiscal es ilícita en la mayoría de los casos. Y que la elusión fiscal, no es

mas que una muy refinada forma que muchos contribuyentes utilizan para evadir el pago de sus impuestos. (8).

2.2. PLANEACION FISCAL

Para poder llegar a una definición de lo que es una planeación fiscal, se definirá en primer lugar lo que es una planeación:

Planeación: es la estructuración ordenada y metódica, destinada a procurar que el desarrollo de un determinado propósito se efectúe gradualmente y por etapas previamente marcadas, con arreglo a los recursos de que se dispone y a las necesidades que deben atenderse.

Lo cual significa valerse de un método racional para fijar metas a alcanzar, en función de los recursos disponibles; adoptando normas o decisiones previas a la acción, en sustitución de una conducta de improvisación frente a los acontecimientos que se susciten.

(8) MILLAN GONZALEZ Arturo, Ob. Cit., pp. 153 a 158.

Arturo Millán González define a la planeación fiscal como una actividad, que busca la forma como el contribuyente, cumpliendo en su totalidad con sus obligaciones fiscales, pueda abatir en todo lo posible su carga tributaria.

ANALOGIA ENTRE LA ELUSION FISCAL Y LA PLANEACION FISCAL.
Si existe cierta analogía y similitud entre la elusión fiscal y la planeación fiscal, siempre que se trate de una elusión fiscal carente de dolo o intento de engaño.

Lo anterior se puede observar con toda claridad, cuando se compara la forma como se ha definido a estas dos instituciones jurídicas:

"LA ELUSION FISCAL es la conducta de una persona, consistente en no elegir, para la consecución de un fin ilícito, uno o mas actos jurídicos que no le son favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que desechó, que favorece mejor a sus intereses patrimoniales, por su menor carga tributaria."

"LA PLANEACION FISCAL es una actividad, que busca la forma como el contribuyente, cumpliendo en su totalidad con sus obligaciones fiscales, pueda abatir en todo lo posible su carga tributaria."

Pero cuando la elusión fiscal es considerada como lo hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; como una refinada forma de evasión fiscal, las cosas cambian. En este caso no existe ningún tipo de analogía, similitud o parecido entre la elusión fiscal y la planeación fiscal. (9).

2.3. EVASION FISCAL

Otro de los fenómenos mas importantes es la evasión al impuesto. La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto. Nadie lo cubre.

Puede haber dos formas: una legal, otra ilegal.

La Legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.

(9) MILLAN GONZALEZ Arturo, *Ob. Cit.*, p. 159.

La ilegal se da cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.

En la evasión legal pueden presentarse los siguientes casos generales:

I. Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucederá siempre que no existan razones que lo impidan. Si por ejemplo, se establece por una entidad local un impuesto de esa actividad hacia lugares no gravados siempre que otros factores económicos no lo impidan.

Esto explica porque muchas operaciones sujetas al impuesto de compraventa sobre artículos de lujo del Distrito Federal, se realizaban en lugares en los que no regía este gravamen; esto era una evasión legal. Sería ilegal solo en el caso de que la operación se hubiera celebrado en el Distrito Federal y se hiciera aparecer que se celebró en sitio distinto.

II. Otra forma de evasión legal, ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no estén gravadas o lo estén en proporción menor; entonces habrá tendencia de los capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidas en aquellas menos gravadas o que no lo estén; esta evasión será también legal.

No puede impedirse la evasión legal porque, como su nombre lo indica, se produce en virtud de actos realizados dentro de la ley, pero si debe evitarse la evasión ilegal.

La evasión ilegal o fraude al fisco, no solo daña al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto mas frecuente, cuanto mas altas sean las cuotas y mas molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

1. Por constituir una violación a la ley.

2. Porque coloca a los violadores en situaciones de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la ley o que no han podido violarla.

3. Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto.

4. Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y estos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.

Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al defraudador fiscal, y aún considera el fraude como un signo de habilidad, esto se explica por las siguientes razones principales:

a). Por la ignorancia sobre los fines del impuesto.

b). Por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.

c). La mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto.

d). Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.

Todas estas causas influyen en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de las prestaciones fiscales. Esta actitud es permanente, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración. (10).

Distinción entre la evasión ilegal y el fraude fiscal:

La distinción entre ambos es sutil, ya que en el fondo se trata de la misma situación pero es útil diferenciarla.

(10) FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., México 1986, pp. 294 a 296.

La evasión ilegal opera fundamentalmente como un caso de omisión, o sea, el causante en forma pasiva deja de cubrir los impuestos.

El fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales, o sea, se trata de un caso de dolo y mala fe. En ambos casos se causa un perjuicio al erario.

2.4. DEFRAUDACION FISCAL

El delito de Defraudación Fiscal es uno de los delitos mas importantes contenidos en el Código Fiscal de la Federación; el cual se encuentra tipificado de manera genérica y específica en los artículos 108 y 109 respectivamente; los cuales a la letra establecen:

ARTICULO 108. (DEFRAUDACION FISCAL *GENERICA*)

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$ 100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara 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.

ARTICULO 109. (DEFRAUDACION FISCAL *ESPECIFICA*)

"Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

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

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

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

IV. Realice dos o mas actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por mas de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior."

La diferencia entre ELUSION, EVASION, PLANEACION Y DEFRAUDACION FISCAL; la configuran los elementos que integran a esta figura delictiva, los cuales son los siguientes:

- Uso de engaños, o aprovechamiento de errores.
- Omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Un nexo de causalidad, que una en forma directa e inmediata a los dos elementos antes citados.

Sin la concurrencia de alguno de estos elementos, en ningún momento podrá afirmarse la existencia de una defraudación fiscal.

3. MEDIDAS QUE PUEDEN TOMARSE PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL.

Las medidas que pueden tomarse para evitar los fraudes fiscales son las siguientes:

- Medidas de control del impuesto.
- Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto
- Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.
- Penas contra los defraudadores.
- Procedimientos rápidos de ejecución.
- Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal.
- Penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar impuestos.

Medidas de control del Impuesto. Consiste en las obligaciones secundarias de los sujetos activos y pasivos, y de los terceros.

Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del Impuesto. Consiste en concederles una participación en el rendimiento de las multas impuestas con motivo de las violaciones a las leyes fiscales que descubran. Tienen el inconveniente de que pueden dar lugar a prácticas

inmorales de los agentes, consistentes en consignar infracciones que no existen.

Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria. Consiste en conceder acción popular para la denuncia de las infracciones a las leyes fiscales. Esto tiene por objeto hacer que todos colaboren con el fisco en su descubrimiento: el Código Fiscal de 1938, en el artículo 14 establecía: "De todo ingreso proveniente de multas, percibido en definitiva con motivos de denuncia de particulares, corresponderá a estos un 20%, siempre que el esclarecimiento de las infracciones de que se trata, obedezca a datos concretos suministrados por el denunciante".

Penas contra los defraudadores. A partir de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, expedida en diciembre de 1947, el fraude al fisco constituye un delito castigado con pena corporal. Las disposiciones de la ley citada se incorporaron al Código Fiscal de la Federación, por reformas que se le hicieron en diciembre de 1948. El Código Fiscal de 1981, en el artículo 108, define el delito de defraudación fiscal, diciendo: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el

pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indobido con perjuicio del fisco federal". Esto es a lo que Manuel Rivera Silva llama defraudación genérica.

La pena correspondiente a este delito es la de prisión de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, es inferior a \$ 500,000.00, y de tres a nueve años, si es superior a esa cantidad. Cuando no se pueda determinar la cuantía, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

El Código Fiscal de 1938, decía que para proceder criminalmente por estos delitos, era necesario que la Secretaría de Hacienda declarara previamente que el fisco había sufrido o podía sufrir perjuicio, pero si el particular pagaba los impuestos omitidos, antes de que se hiciera la declaratoria citada, no se aplicarían sanciones.

El Código Fiscal de 1966, en el artículo 43, establece la misma regla, pero para todos los delitos, esto es, que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, en algunos casos se requiere querrela por parte de la Secretaría de Hacienda, de manera que no pueda perseguirse de oficio, pudiendo también la

Secretaría desistirse si el contribuyente paga o garantiza el interés fiscal.

Procedimientos rápidos de ejecución. Constituyen lo que nosotros hemos llamado fase ejecutiva del procedimiento tributario, o ejercicio de la facultad económico-coactiva.

Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal. Estas han dado lugar a los diversos tipos de responsabilidad de los sujetos pasivos y a los privilegios fiscales. También motivaron el principio de que el Fisco no litiga despojado, lo que quiere decir, que para que proceda un juicio en contra del Fisco, es necesario que esté garantizado el interés fiscal. Este principio fue cierto entre nosotros hasta la vigencia de la Ley de Justicia Fiscal de la Federación, porque a partir de este ordenamiento, si es posible que el Fisco litigue despojado, ya que no es requisito indispensable para la admisión de una demanda en su contra y para obtener la suspensión provisional del procedimiento de ejecución, que el particular garantice el interés fiscal. Sin embargo para obtener la suspensión definitiva de este procedimiento de ejecución, si es necesario que el interés fiscal quede garantizado.

Penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar impuestos. Incitar a una abstención general del pago de impuestos constituyo una verdadera insurrección. Es una resistencia pasiva a la autoridad del Estado que puede provocar la caída de un gobierno, pues se le imposibilita para el desempeño de sus atribuciones. Se le debe considerar como un delito de los que afectan la seguridad interior de la Nación, y catalogarlo con tal carácter en el Código Penal que no lo menciona. (11).

(11) *FLORES ZAVALA Ernesto. Ob. Cit., pp. 297 a 300.*

CAPITULO III

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

En los pueblos de la antigüedad, la defraudación fiscal siempre fue castigada como un delito grave.

En la edad media a los defraudadores del fisco, se les castigaba con: azotes, hierro candente, amputación de una mano, torturas, prisión perpétua, etc.

Pagar impuestos siempre ha sido, en toda la historia de la humanidad, algo muy desagradable para los particulares. Pues el hombre al pagar impuesto siente que se desprende de algo que le pertenece. Pagar impuestos va contra la naturaleza del hombre, tendiente a acumular riqueza.

Y para contrarrestar esta tendencia muy humana, todos los países del mundo, entre ellos México, han creado mecanismos de presión para obligar a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones fiscales.

La multa, que es la sanción administrativa por no pagar impuestos, cada vez ha sido menos temida. Pues los contribuyentes optan por correr el riesgo de ser descubiertos por el fisco, mientras se enriquecen ilícitamente. Estando dispuestos a pagar sus impuestos, con sus respectivos recargos y multas de llegarse a dar la remota posibilidad de ser detectados.

Surtiendo mejor efecto la pena carcelaria, que una sanción adicional a la que se hacen acreedores los que defraudan al fisco. Pues la pérdida de la Libertad intimida mucho mas a cualquier persona, que la pérdida de parte o de la totalidad de su patrimonio.

El delito de defraudación fiscal, tiene mas de 40 años de existencia. Nació fuera del Código Fiscal de la Federación, siendo hasta después que se incorporó a el.

Pues a fines de 1947, apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación la "Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal", creada para tutelar los derechos tributarios del Estado, así como para reprimir penalmente las conductas fraudulentas de los particulares, Ley que entró en vigor el 10. de Enero de 1948.

En esta primera ley fiscal penal, se aplicaba una sanción de 3 meses a 2 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no superaba los \$50,000.00. Y una sanción de 2 a 9 años de prisión cuando el monto de lo defraudado llegaba a superar a la cantidad citada.

Habiendo sido fugaz y efímera la vida de esta "Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal". Pues solo tuvo vigencia durante el año de 1948.

Trasladándose posteriormente el delito de defraudación fiscal al Código Fiscal de la Federación.

En el Código Fiscal de la Federación de 1967, la forma como el legislador decidió castigar el delito de defraudación fiscal fue la siguiente: Con pena de 3 meses a 6 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excediera de \$250,000.00. Y con pena de 2 a 9 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado excediera de la cantidad citada.

En el Código Fiscal de la Federación de 1983, la forma como el legislador decidió castigar el delito de defraudación fiscal fue la siguiente: Con pena de 3 meses a 6 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excediera de

\$500,000.00. Y con pena de 3 a 9 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado excediera de la cantidad citada.

Habiendo sufrido reformas en 1987, el criterio utilizado por el legislador, en el Código Fiscal de la Federación, respecto a la forma utilizada para fijar la pena carcelaria tendiente a castigar el delito de defraudación fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación de 1987, la forma como el legislador decidió que se castigara el delito de defraudación fiscal fue el siguiente: Con pena de 3 meses a 6 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excediera de 500 veces el salario mínimo general en el Distrito Federal. y con pena de 3 a 9 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado excediera de la cantidad citada.
(12).

2. DEFINICION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El delito de defraudación fiscal es uno de los delitos mas importantes contenidos en el Código Fiscal de la Federación (artículo 108).

(12) MILLAN GONZALEZ Arturo. Ob. Cit., p. 98.

La defraudación fiscal es un ilícito penal, especial, patrimonial, doloso, de resultado y de querella necesaria.

Es un delito especial, porque está contenido fuera del Código Penal Federal, en una ley administrativa, que es precisamente el Código Fiscal de la Federación.

Es un delito patrimonial, porque este se comete en agravio del patrimonio del Estado, y en beneficio económico de un particular.

Es un delito doloso, porque para su realización se requiere el conocimiento y la voluntad del autor.

Es un delito de resultado, porque llega a perfeccionarse hasta que se materializan las ideas fraudulentas de quien lo ideó.

Es un delito de querella necesaria, porque el Ministerio Público solo puede intervenir a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A continuación se transcribe la forma en que se encuentra redactado el delito de defraudación fiscal en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionara con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de M\$ 100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de

contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones."

3. TIPOS DE DEFRAUDACION FISCAL

Básicamente existen dos tipos de defraudación fiscal:

- * La genérica.
- * La específica.

La defraudación fiscal genérica es la ampliamente conocida, cuya conducta delictiva está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La defraudación fiscal específica es poco conocida, estando las conductas delictivas que la tipifican descritas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Las conductas que tipifican a la defraudación fiscal específica son totalmente distintas e independientes, de la conducta que tipifica a la defraudación fiscal genérica.

Con la particularidad que tanto a las conductas delictivas de la defraudación fiscal específica, como a la

conducta delictiva de la defraudación fiscal genérica, se les aplica la misma sanción penal.

3.1. DEFRAUDACION FISCAL ESPECIFICA.

Las conductas que tipifican los delitos de defraudación fiscal específica, se encuentran descritas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Y son las siguientes:

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

- Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado por la ley, las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.
- Beneficiarse sin derecho de un subsidio, o de un estímulo fiscal.
- Realizar dos o mas actos relacionados entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.
- Omitir la presentación de una declaración fiscal, por mas de seis meses, dejando de pagar la contribución del ejercicio correspondiente. Siendo aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Estas cinco conductas son totalmente independientes y autónomas, de la conducta del delito de defraudación fiscal genérica. Por lo que en ningún caso se requiere la presencia del engaño en ellas. Es decir este elemento no es imprescindible para acreditar lo delictuoso del comportamiento del contribuyente que incurre en estos hechos.

Hasta la fecha la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le ha dado muy poca importancia a los delitos de

defraudación fiscal específica. Es decir aún después de haberlos detectado se ha abstenido la mayor parte de las veces, de querellarse por ellos ante la Procuraduría General de la República.

Habiendo solo aplicado, en los casos descubiertos, sanciones de tipo administrativo.

Pero es muy posible que en el futuro, el fisco federal cambie su actitud, y pida mas frecuentemente la intervención del Ministerio Público, por la comisión de estos delitos de defraudación fiscal específica.

3.2. DELITO DE OMISION DE DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS.

El nuevo delito de omisión de declaración y pago de impuestos, cae dentro de la clasificación o grupo de delitos de defraudación fiscal específica y aparece citado en al fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

"Se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

V. Sea responsable por omitir presentar, por mas de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior".

Este es un delito de omisión. Pues no se sanciona un acto positivo, sino uno negativo. Lo que se pretende castigar no es un acto de hacer, sino un acto de no hacer y de no dar. Esto es, de no presentar una declaración fiscal, y de no pagar las contribuciones correspondientes.

Aunque la disposición legal habla de contribuciones, no puede mas que tratarse de impuestos, y de impuestos autodeterminables. Pues solo estos se pagan mediante declaración espontánea que hace una persona, mediante cálculos realizados por ella misma, mediante los cuales se autoaplica la ley.

Para que la conducta delictiva de este ilícito tributario se integre, no es imprescindible la existencia de una actitud de engaño.

Por lo que el comportamiento descrito, puede deberse a negligencia, descuido u olvido. Y aun así será delictuosa.

4. RELACION ENTRE EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y EL DELITO DE FRAUDE.

La defraudación fiscal es un delito especial, que no está contenido en el Código Penal Federal, sino en el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación establece en el primer párrafo del artículo 108 lo siguiente:

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

El Código Penal Federal en su artículo 386 establece que:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

La descripción de la figura delictiva de la defraudación fiscal establece: "omite total o parcialmente el pago de alguna contribución", en vez de lo que cita la figura delictiva del

fraude al establecer que "se hace ilícitamente de alguna cosa".

La consecuencia jurídica de la diferencia entre estas dos redacciones estriba en que, en el delito de defraudación fiscal su autor no necesita forzosamente aumentar su patrimonio (hacerse ilícitamente de alguna cosa), para incurrir en este delito. Pues bastara con que "omita total o parcialmente el pago de una contribución" para que incurra en esta figura delictiva especial. Sin importar que la persona que lo haga como autor de este delito se vea directamente beneficiado en su patrimonio personal.

Como se observa, existe similitud entre la figura delictiva de la defraudación fiscal y el fraude genérico. Pero el primer tipo delictivo citado, está incluyendo a un mucho mayor número posible de conductas ilegales. Pues quien comete el acto ilícito de defraudación fiscal, puede beneficiarse directamente con ella, o no. Lo cual para los fines de la tipificación de este delito fiscal es irrelevante, es decir no tiene ninguna importancia. (13).

(13) MILLAN GONZALEZ Arturo. *Ob.Cit.*, pp. 117 y 118.

CAPITULO IV

EL SISTEMA FISCAL SANCIONATORIO

1. SISTEMA SANCIONATORIO POR INCUMPLIMIENTO EN LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Teóricamente podrán darse tres sistemas distintos para sancionar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

El primer sistema estará regido por el criterio de que los incumplimientos de las obligaciones fiscales de pagar fueran tipificados exclusivamente como delitos fiscales, prescindiendo de sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales; en este caso, los ilícitos y las sanciones fiscales estarán completamente ubicados en el campo de Derecho Penal y, en consecuencia, serían íntegramente aplicables los principios y las normas propias de esta rama del Derecho. Los técnicos en Administración Tributaria sostienen que esta orientación solo sería conveniente en un medio de muy elevado cumplimiento tributario, en el cual la sanción penal podrá cumplir eficazmente la función de mantener el alto nivel de cumplimiento.

Un segundo sistema sería el criterio de configurar todos los incumplimientos de obligaciones fiscales solo como infracciones fiscales. En este caso, además de las normas que tipifican cada infracción, deben establecerse las normas generales que regulan la materia en congruencia con su naturaleza específica. Los técnicos en Administración Tributaria consideran que este sistema únicamente sería conveniente en un medio de incumplimiento generalizado, donde se justificaría no castigar severamente la conducta normal en el medio, en virtud de que la finalidad real de la sanción penal es la de establecer una forma de protección de la colectividad respecto de conductas graves y excepcionales.

El tercer sistema estaría presidido por el criterio de configurar todos los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones fiscales y tipificar, además, como delitos por su gran contenido de reprochabilidad, algunos de esos incumplimientos, de manera que los delitos se encuentren siempre superpuestos a las infracciones, pero derivándose de cada uno de ellos responsabilidades distintas a consecuencia de que infracción y delito sean considerados como entidades diferentes, por ello estas dos entidades de ilícitos se perseguirían en forma completamente independiente, y de

acuerdo con su respectiva naturaleza, con el objeto de mantener, íntegramente, por razones de eficacia, en la esfera de competencia del fisco, la facultad de imponer y recaudar, con agilidad y oportunidad las sanciones económicas. Claro está que las figuras delictivas pueden reservarse exclusivamente para las formas dolosas de incumplimiento, con lo que se restringiría el ámbito del delito fiscal y quedarían eliminadas de la figura correspondiente las hipótesis de las conductas culposas.

Esta superposición de ilícitos tendría la finalidad de agravar las penas respecto de las violaciones de la ley que tienen mas gravedad, a fin de darle mayor efectividad al sistema.

En este supuesto, debe estructurarse el sistema integrando armónicamente la existencia conjunta de infracciones fiscales y delitos de esa misma naturaleza.

Adoptar alguno de los tres sistemas descritos es una decisión de política legislativa, que ha de estar basada en un análisis crítico del medio y debe perseguir la finalidad de que la sanción resulte un instrumento eficaz para evitar el incumplimiento de las

obligaciones fiscales, y lograr simultáneamente que el castigo sea justo.

En México se ha adoptado el ultimo criterio, que ha sido implementado con el marco jurídico pertinente, en congruencia con la respectiva decisión de política legislativa, aunque sean notables las diferencias técnicas del propio marco jurídico en cuanto a las normas de aplicación general respecto de las infracciones y sanciones fiscales. (14)

2. ASPECTOS FORMALES PARA PROCEDER PENALMENTE EN TRATANDOSE DE DELITOS DE DEFRAUDACION FISCAL.

Hasta 1931 existió acción pública para que la autoridad investigadora pudiera conocer de la comisión de un delito fiscal, y estuviera en condiciones de iniciar la averiguación previa correspondiente. Después de esa fecha se le otorgó ese derecho a la Secretaría de Hacienda y Crédito

(14) GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982, pp. 409 a 411.

Público, es decir, de un delito perseguible de oficio se pasó a un delito de parte.

A este respecto existe el criterio que sostiene que el delito de defraudación fiscal debiera ser perseguible de oficio, porque si bien hay una víctima directa e inmediata que es el Fisco, este no es sino el representante de la sociedad mexicana, que es la que en última instancia resulta dañada, afectada por el delito cometido por el evasor de la obligación fiscal, puesto que teniendo este delito un contenido profundamente económico, su presencia origina que el Estado no pueda recaudar las sumas de dinero que conforme a la ley le corresponden y que utilizará para satisfacer a través de los gastos públicos, las necesidades sociales. Se opina que como el delito de defraudación fiscal es un delito de querella, significa que la autoridad fiscal, aun sin proponérselo puede propiciar la desigualdad ante la ley, porque en estas condiciones el Fisco determinará a su arbitrio cuando y contra quien querellarse, dejando de hacerlo en otros casos que aunque los conozca, no presentará querella. La desigualdad es, manifiesta en estos casos. Además, se dice que esta actitud es susceptible de proijar la corrupción administrativa, puesto que el órgano público tiene posibilidad de querellarse o dejar de hacerlo en contra de

un presunto responsable de la comisión de un delito de fraude fiscal, tornándose este deber jurídico en una facultad prácticamente discrecional, transformándose tal hecho en un delito político.

Es por ello que el delito de defraudación fiscal deberá ser perseguible de oficio, ya que indudablemente el Fisco como representante de una riqueza, de un patrimonio ilegalmente no pagado por el responsable del ilícito penal, no debiera tener el derecho de presentar o no la querrela, sino que toda vez que existe daño a la sociedad debiera ser perseguible de oficio. Sin embargo, si se atiende a la finalidad que se persigue con las penas fiscales, que no es la corrección del delincuente, sino la intimidación de aquellos otros que estando en su misma situación se deben preocupar por cumplir fiel y oportunamente con sus obligaciones fiscales, se estará frente al verdadero objetivo que es fundamentalmente político.

Desde el punto de vista económico el Fisco persigue con la utilización de las normas penales fiscales, una mayor y mejor recaudación tributaria. No le interesa tanto que se castigue al presunto responsable de la comisión del delito, sino que este pague las prestaciones fiscales

omitidas y por ello algunos piensan que es conveniente que la facultad de querellarse está en manos de la autoridad fiscal, para que según las situaciones, el momento y las posibilidades del infractor de la ley, se apliquen las medidas punitivas o se solicite su no aplicación, en caso de que ya se hubiere presentado dicha querella, a través de una petición de no ejercicio de la acción penal o de sobreseimiento del juicio. (15).

A este respecto se opina que en un estado de Derecho es muy peligroso que el delito de defraudación fiscal esté apoyado fundamentalmente en objetivos políticos y económicos. Además, la discrecionalidad con que se maneja principalmente la querella, requisito que requiere este delito, puede conducir a la práctica de verdaderas situaciones de corrupción entre los administradores tributarios. Por ello se cree que quizá regresando al sistema de que el fraude fiscal fuera perseguible de oficio, se podrán alcanzar mejor los objetivos ejemplificantes que se persiguen y se evitarían las inconveniencias antes apuntadas, situación que es perfectamente cumplida, si en una recta interpretación se admite que el interés

(15) MABARAK CERECEDO Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano Garza Editores. Monterrey., N. L., México, 1993., pp. 130 y 131.

jurídicamente protegido en el delito de fraude fiscal es el derecho que se tiene a la percepción de los ingresos públicos llamados contribuciones, y de cuyo interés es titular el Estado y representante el Fisco Federal.

2.1. LA QUERELLA

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación expresa en su fracción I que: "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis".

El mayor número de los delitos fiscales requieren la presentación de esta querella, en ausencia de la cual, el Ministerio Público se encuentra impedido para iniciar en contra de una persona el ejercicio de la acción penal por la comisión de alguno o algunos de los delitos previstos en tales preceptos legales.

El propósito recaudatorio del Fisco a través de la utilización de la querella penal es manifiesta: Casi no existen sentencias en tratándose de delitos fiscales, el mayor numero de juicios se sobreesen por perdón que otorga el Fisco, cuando se han satisfecho sus pretensiones.

Jurídicamente la querella se define como un derecho, una facultad: "de tipo meramente subjetivo que pertenece a la persona ofendida por el delito, y que al salir de su esfera interna, se convierte en una manifestación del acto volitivo en uso de la libertad". (16).

En esta virtud, en la generalidad de los casos, la querella es un derecho, una facultad que tiene el particular ofendido para solicitar o no del Ministerio Público, el ejercicio de la acción penal. Pero, en tratándose de las autoridades fiscales, ¿La presentación de la querella es una facultad, es un derecho?. Tal como se está ejerciendo en la actualidad sí se esta manejando como una facultad, inclusive discrecional, al parecer de manera indebida.

(16) MARTINEZ PINEDA Angel, Estructura y Valoración de la Acción Penal, Edit. Azteca, México 1968, p. 61.

La doctrina del Derecho Administrativo señala que tomando en cuenta la necesaria relación que un acto administrativo guarda con la ley, estos actos se clasifican en obligatorios, llamados también reglados o vinculados, y actos discrecionales. Los primeros son aquellos en los que el órgano administrativo necesariamente debe actuar en forma, término y condiciones que señala aquellos en los que el funcionario público que representa al órgano estatal tiene por ley otorgada la facultad para manifestar su voluntad en el sentido que desee, dentro de los cauces que le dá el precepto legal, hasta llegar inclusive a la posibilidad, si así lo establece el precepto rector, de abstenerse de emitir un acto de voluntad.

En consecuencia, y si se parte del principio de que el Estado siempre se rige por facultades expresas, se tendrá la siguiente conclusión:

a). El Fisco en materia penal fiscal, para la presentación de la querrela por la presunta comisión de un delito de este tipo, se rige por lo dispuesto por la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

b). Ese precepto legal en ningún momento le otorga al Fisco la facultad discrecional de querellarse o dejar de hacerlo.

c). Luego, el funcionario de la Hacienda Pública legalmente facultado, tiene la obligación y no el derecho de presentar una querella, cada vez que tenga conocimiento de la comisión de un delito fiscal que requiera el cumplimiento de este requisito para proceder penalmente en contra del presunto responsable.

En tal virtud, el funcionario hacendario que deje de presentar una querella, cuando tenga conocimiento de la existencia de un delito fiscal o cualquier otro funcionario de Hacienda que no haga del conocimiento del funcionario facultado para presentar la querella, los hechos constitutivos del precitado ilícito, incurrirá en el delito de encubrimiento previsto y sancionado por la fracción III del artículo 400 del Código Penal, independientemente de la responsabilidad administrativa a que se refieren las fracciones I, XXI y XXII del artículo 47 de la ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Si el criterio de las autoridades administrativas y jurisdiccionales fuera este, no importaría casi nada que los delitos fiscales se persiguieran por

querella, en lugar de por denuncia. Pero en la practica, como ya se vió, la querella se maneja sin serlo, como una amplísima facultad discrecional, provocando todos los inconvenientes ya apuntados.

Del anterior análisis de la querella, es importante ratificar que la querella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el caso del delito de defraudación fiscal es un requisito de procedibilidad, en los términos previstos por la fracción I del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales.

La utilización de la querella en el delito de defraudación fiscal presenta como ya se vió, ventajas políticas y económicas al Fisco, pero también presenta graves desventajas legales, que consisten en que el daño lo resiente directamente la colectividad, la sociedad, al ver que por la comisión del ilícito, el Estado reduce su capacidad económica que lo limita en la cantidad y calidad de los servicios públicos que debe prestarle a la sociedad. El Fisco no es mas que el recaudador de las contribuciones, y por ello, la ley no le debiera dar solo a él la posibilidad de presentar una querella penal fiscal.

2. DOCUMENTOS QUE SE ANEXAN A LA QUERRELLA

Para la preparación de la querrela, la autoridad administrativa encargada de ello, recibe de las autoridades administradoras de los tributos, los siguientes documentos:

1. Declaraciones provisionales y definitivas del contribuyente, correspondientes al ejercicio o ejercicios fiscalizados.
2. Fotocopias certificadas o documentos originales que fueron tomados de la contabilidad del contribuyente, con los cuales se pretende demostrar en parte, la comisión de la transgresión fiscal y penal.
3. Actas parciales de visita domiciliaria o levantadas con motivo de la revisión de escritorio, así como aquellas que contienen informes de terceros, cuando estos informes fueron recabados en el domicilio de los clientes o proveedores del contribuyente.
4. El acta final levantada al contribuyente.

5. Los denominados papeles de trabajo, elaborados por los revisores fiscales, y que contienen información emanada de la contabilidad del contribuyente y que solo están firmados por dichos revisores, pero no por el contribuyente ni por los testigos.

6. Un peritaje elaborado por auditores de la Unidad Administrativa Central de Auditoría y Revisión Fiscal, en el cual se emite opinión sobre las omisiones en que a juicio de la autoridad fiscal, incurrió el contribuyente.

7. Testimonio de la Escritura Constitutiva del contribuyente, cuando este es una persona jurídica o moral, así como testimonios de las modificaciones que se hubieren dado a dicha Escritura, en cuanto se refieren a cambios en el Consejo Directivo u órganos de la administración de la sociedad; y

8. En algunas ocasiones se acompaña también una liquidación que contiene las contribuciones omitidas, los recargos, las sanciones y la actualización de tales créditos fiscales, presuntivamente adeudados por el contribuyente, que surte efectos, solo para fines penales atento a lo dispuesto por la parte final del

artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. En otras ocasiones esta liquidación se presenta con posterioridad dentro del proceso penal, aunque lo normal es que en el delito de defraudación fiscal se haga esta presentación desde el momento mismo en que se hace entrega de la querella al Ministerio Público.

En torno a esta serie de documentos que se utilizan para preparar la querella, y que se acompañan a ella para pretender demostrarle al Ministerio Público el perjuicio fiscal, se pueden hacer los siguientes comentarios:

En lo tocante a los puntos 3 y 4 antes mencionados y que se refieren a la última acta parcial y al acta de visita final, se opina que la mayoría de las veces dichos documentos no son idóneos para demostrar la procedencia de la omisión fiscal que sirve de apoyo a la querella, por adolecer de los requisitos formales prescritos por la ley, quedando el contribuyente en notorio y manifiesto estado de indefensión, quien no puede argumentar nada de lo que a su derecho convenga, sino hasta el proceso penal, en el cual está ya en condiciones desventajosas, pues generalmente se encuentra privado de su libertad.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Asimismo sirven también de apoyo para la preparación y presentación de la querrela, una serie de documentos denominados "papeles de trabajo", que son elaborados por el personal que lleva a cabo la diligencia de comprobación de obligaciones fiscales. La información que se contiene en dichos documentos es tomada generalmente de la contabilidad del contribuyente y se utiliza dicha información para adminicular los hechos asentados en las actas. La autorización legal para elaborar esos "papeles de trabajo", está contenida en la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, los cuales para que puedan ser considerados como parte integrante del acta, será estrictamente indispensable que estén firmados dichos "papeles" por los visitadores, por el sujeto visitado y por los testigos, ya que en caso contrario, no podrán producir ninguna consecuencia legal, y si se tratara de hacerlos producir efectos legales, se estaría actuando contra texto expreso del artículo 16 Constitucional y contra lo dispuesto por las fracciones I y IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, colocándose al gobernado en un notorio estado de indefensión.

Por lo tanto, no es válido ni constitucional, ni legalmente que como ahora acontece, estos documentos sirvan de prueba para configurar el cuerpo del delito fiscal.

También sirve de fundamento a la querrela, como ya se describió en el numero 6, un "peritaje" contable, elaborado por auditores adscritos a la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público, resultando invariablemente parcial, toda vez que no hace un análisis objetivo y completo de la situación, sino que se concreta a reproducir los hechos asentados en las actas y a buscar el apoyo legal que "prueba" las omisiones.

Esta posición vulnera flagrantemente el espíritu de la prueba pericial, que al decir de García Ramírez, el perito es un "tercero", dotado de ciertos conocimientos especiales que, a requerimiento del juzgador o por petición de una de las partes, se ponen en juego para fines procesales. La actividad del perito, continúa diciendo García Ramírez, se consolida en el dictamen, el cual siempre tiene la condición de un juicio, si bien de carácter invariablemente técnico, jamás empírico o de culpabilidad.

En consecuencia, si aquí el peritaje contable no lo realizan terceros ajenos a la autoridad querellante, sino Servidores Públicos de ella, lógico resulta concluir que dicho juicio de opinión no es objetivo e imparcial, ocasionándose con ello un grave daño al gobernado, al cual se le priva de su libertad con

flagrante violación de los principios de legalidad y seguridad jurídica previstos por los artículos 14 y 16 constitucionales. (17).

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 284 del Código Federal de Procedimientos Penales, la inspección así como el resultado de los cateos, harán prueba, cuando se practiquen con los requisitos legales. Por su parte, el artículo 285 de dicho ordenamiento dispone que todos los demás medios de prueba, y el dictamen pericial desde luego, salvo la confesión, en los términos del artículo 279 del propio texto legal, constituyen meros indicios. En este mismo orden de ideas, el artículo 288 del multicitado Código señala que los tribunales apreciarán los dictámenes periciales, aún los de los peritos científicos, "según las circunstancias del caso".

En tal virtud, el dictamen pericial que se formula antes de la presentación de la querella, no puede tener ninguna validez legal; el que se elabora durante la averiguación previa, presenta numerosos defectos, tanto técnicos como de credibilidad, y por consecuencia, resulta

(17) MARTINEZ PINEDA Angel. Ob. Cit., p. 65.

discutible que pudieran estos dictámenes servir siquiera de indicio suficiente para que con apoyo en él, se pudiera consignar penalmente a una persona ante la autoridad judicial.

Llevar a cabo una consignación penal en tales términos, es decir, con meros y discutibles indicios, como se hace en el caso de los muchos supuestos delitos de defraudación fiscal, significa conculcar abiertamente las garantías de legalidad y seguridad jurídicas protegidas por el párrafo segundo del artículo 16 y por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, preceptos que en esta materia guardan entre sí, estrecha correlación.

Para la formulación de la querella, la autoridad administradora de los impuestos, adjunta a la autoridad administrativa encargada de elaborar el documento que contiene dicha querella, Testimonios Notariales, tanto de la Escritura Constitutiva, como de las que contengan modificaciones a ella, en relación con el cuerpo de Dirección o Administración de la empresa, si esta es persona moral. En el documento que elabora la autoridad querellante, se mencionan como presuntos responsables del ilícito fiscal a las personas integrantes de dicho cuerpo

directivo o administrativo de la empresa, pero nunca se comprueban los hechos imputados a estas personas, ni se delimitan las responsabilidades de cada una de ellas, con pruebas concretas e individualizadas, a fin de poder comprobar el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad de cada uno de ellos, por el contrario, realizando tanto la autoridad querellante como el Ministerio Público, un acto de magia, a todas luces inconstitucional, violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídica otorgados por el artículo 16 Constitucional, se les considera a todas estas personas físicas, responsables conjuntas de los ilícitos, sin razonar en lo mas mínimo porqué, y mucho menos probar la presunta responsabilidad de cada una de estas personas. En el cuerpo de la querella la autoridad se concreta a expresar que si estas personas tienen en la empresa el carácter respectivo de Presidente del Consejo Directivo, Director General, Administrador General, Tesorero, Director de Finanzas, o hasta Secretario del Consejo de Administración, "por consecuencia lógica", debieron estar enterados del ilícito fiscal cometido, y por lo tanto, resultan responsables del delito fiscal imputado a la Persona Moral.

Esta actitud de la querellante es aceptada sin mayores comentarios por el Ministerio Público quien, como se ha mencionado, no efectúa ninguna averiguación previa y se concreta simplemente a ser una oficialía de Partes y trámites de estos mismos hechos y actitudes a la autoridad judicial, solicitando orden de aprehensión o consignación penal en su caso, de los Directivos de la persona moral que ilegalmente hubieran sido citados en la querella, violándose con esto en forma flagrante las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14, 16 y 21 Constitucionales.

Por último, la autoridad querellante recibe de la Administradora de los tributos, un documento que contiene una "liquidación para efectos penales", la cual encuentra su fundamento en la parte final del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y que textualmente expresa: "en los delitos fiscales en que sea necesaria querella declaratoria de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querella o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada

cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal".

Esta disposición expresa en el documento mediante el cual se hace la cuantificación del daño o el perjuicio fiscal, solo podrá surtir efectos en el procedimiento penal. Esta situación es a todas luces antijurídica, por virtud de que la determinación y liquidación de las prestaciones tributarias supuestamente omitidas ES UNA RESOLUCION emitida por las autoridades fiscales competentes y debiera surtir todos los efectos legales y ser valedera erga omnes. Sin embargo, tal situación no acontece así, porque la autoridad fiscal está sabedora de que si la resolución fiscal emitida en el negocio penal, fuera combatida por el afectado en la vía del contencioso-administrativo, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, impugnando su validez, esta determinación y cuantificación del supuesto "daño fiscal", podrá ser destruída. Esta actitud es ostensiblemente violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídica que otorgan los artículos 14 y 16 Constitucionales, pues privan al gobernado de la oportunidad de intentar todos los medios de defensa legal que las leyes le otorgan.

Esta actitud del legislador está enfocada fundamentalmente a defender sus querellas por delitos de defraudación fiscal, a fin de que no le acontezca lo que sucede en muchos supuestos delitos de contrabando, en los que se lleva a cabo un procedimiento administrativo, el cual concluye con una resolución que frecuentemente finca créditos fiscales por supuestas contribuciones omitidas y no accesorio, resolución que es impugnada en el Tribunal Fiscal de la Federación y que eventualmente ha sido ganado el juicio por el afectado, llevando esto al proceso penal y orillando desde luego a los Jueces a dictar el sobreseimiento del proceso o a dictar sentencias absolutorias por no existir el perjuicio fiscal pretendido por el Fisco.

Esto debiera hacerse en todo supuesto acto de defraudación tributaria que se sigue por el lado penal, debiera dársele al contribuyente, la oportunidad constitucional de impugnar simultáneamente por la vía fiscal, la pretensión económica del Fisco. Esto motivaría que muchas de las querellas por supuesta defraudación fiscal quedaran en la nada jurídica, o cuando menos se redujeran a proporciones reales y comprobadas, y no como acontece a la fecha, en que el Fisco, realiza actos de cobro inusitados bajo la presión a que se somete al deudor a quien

su le priva de su libertad hasta que no cubre lo que el Fisco pretende como reparación del daño o perjuicio fiscal.

En materia de contrabando la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado reiteradamente que el procedimiento administrativo que declara la existencia de contrabando, es la base del procedimiento penal y que "sin dicha secuela administrativa se carece de uno de los elementos o características de la figura delictiva, de manera que en ausencia de dicha declaración administrativa de contrabando recaída en el procedimiento aduanero, o de su nulificación firme por resolución administrativa o jurisdiccional, es indebido instaurar el procedimiento penal".

Este criterio se encuentra asentado en las sentencias dictadas en los Tocs números 498/52 "B". Carmen Erdman Vda. de Jaskville, abril 20 de 1954; 308/54 Eugenia Ruiz de Razcón y María Plaza Benítez, junio 24 de 1954; 1254/54, Manuel Zapata Contreras y Octavio Salinas Reséndiz, agosto 13 de 1954; 72/60 de 21 de abril de 1960, Pablo Pérez Núñez.

Este régimen o estado de derecho adquiere mayor relevancia en el ámbito penal, debido a que en el está de por medio la libertad corporal de la persona.

El afán recaudatorio del Fisco, nunca deberá llegar al grado de utilizar los delitos fiscales con criterio político o económico, desentendiéndose del respeto a las garantías individuales del gobernado. Las conductas penalmente punibles, deben ser aquellas que como antes se expresó, ofendan gravemente a la sociedad, y no considerar por ejemplo, el simple incumplimiento a los deberes formales, como la falta de un aviso o una declaración, como un hecho que amorita un proceso penal y una privación de la libertad. (18).

En síntesis, se deduce que la fase preparatoria de la querella está conformada con procedimientos viciados; se integra con documentos que carecen de validez legal y se le niega en lo general al gobernado, la oportunidad de hacer valer los medios de defensa legal que en la vía administrativa establecen las leyes.

(18) RIVERA SILVA Manuel, Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, México 1984. p. 20.

Igualmente, en la averiguación previa no se le dá oportunidad de exponer lo que a su derecho conviniere, provocándole con todo ello, un notorio estado de indefensión y una violación flagrante a las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídicas señaladas por los artículos 14, 16 y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. ORGANOS ADMINISTRATIVOS FACULTADOS LEGALMENTE PARA SOLICITAR EL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL.

Es importante en consecuencia, ubicar quienes son las autoridades hacendarias que específicamente tienen encomendadas atribuciones en materia de delitos fiscales.

La fracción II del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a quien compete la facultad de cobrar las contribuciones fiscales federales, cuya omisión constituye la causa fundamental de tipificación de delitos fiscales. El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es

el ordenamiento jurídico que de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 18 de la precitada Ley Orgánica, establece las atribuciones concretas y específicas de cada una de las Unidades administrativas de dicha Secretaría, le otorga al Procurador Fiscal de la Federación, casi todas las atribuciones en materia penal fiscal. En efecto, las fracciones XXIV, XXVI, XXVII y XXVIII, del artículo 10 de dicho Reglamento Interior, facultan al Procurador Fiscal:

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

b). Presentar denuncias o querellas ante el Ministerio Público competente de hechos delictuosos, cuando la Secretaría resulte ofendida;

c). Otorgar el perdón legal cuando proceda; y

d). Coadyuvar con el propio Ministerio Público en representación de la Secretaría en los procesos de que se tenga conocimiento.

Ahora bien, la Procuraduría Fiscal es la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fué creada única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de esta Secretaría de Estado, y por lo tanto, su nombre (Procuraduría) no guarda ninguna relación con la significación que tanto Constitucional como legalmente se le da a una Procuraduría (Representación Social) Investigadora y Persecutora de Delitos, parte en el proceso penal, etc., estándose en efecto en este caso, frente a un órgano jurídico de la Administración, que representa fundamentalmente los intereses del Fisco Federal.

En los términos de los preceptos reglamentarios antes mencionados, el Procurador Fiscal es el funcionario que ejerce en relación con los delitos fiscales, en forma exclusiva, la facultad de presentar denuncias, querellas y declaratorias, así como de otorgar el perdón.

El otorgamiento del perdón en los delitos fiscales que se persiguen por querella o por declaratoria de perjuicio presentadas ambas por la autoridad fiscal, es otra facultad que en exclusiva corresponde solo al Procurador Fiscal. En este caso ningún servidor público hacendario, ni siquiera el Subsecretario de Ingresos que es un alto representante de la Administración Tributaria

tiene facultad para otorgar el perdón y sobre todo, para que éste surta los efectos legales. Se opina sin embargo, que esta facultad sí la tiene el Secretario del Ramo, atento a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 40. del reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que señala que "La resolución de los asuntos de su competencia, corresponde originalmente al Secretario". Agrega este precepto reglamentario que para el despacho de los asuntos de su competencia, el Secretario delegará sus facultades en los Servidores Públicos de las Unidades Administrativas de la Secretaría, excepto las señaladas como indelegables. En consecuencia, y de acuerdo con este precepto y con el Principio General de Derecho que dice que: "Quien puede lo mas, puede lo menos", la presentación de querellas y declaratorias, así como el otorgamiento del perdón que sea legalmente procedente en los delitos fiscales, será también facultad del Secretario de Hacienda y Crédito Público, pero no de ningún otro funcionario.

El otro caso de excepción a esta regla es el mencionado en el tercer párrafo del artículo 124 del Reglamento Interior, en el que se habla de la suplencia de servidores públicos hacendarios. El párrafo mencionado expresa que el Procurador Fiscal podrá ser suplido en sus ausencias por

los Subprocuradores Fiscales en el orden citado en el Reglamento. Es decir, para todo lo relacionado con el trámite de un asunto penal-fiscal, incluso el otorgamiento del perdón, en ausencia del Procurador Fiscal, actuará el Subprocurador Fiscal Federal de Legislación y Consulta; en ausencia de éste, el de Amparos; a falta de él, intervendrá el Subprocurador Fiscal Federal de asuntos Financieros y solo en ausencia de los tres funcionarios, y desde luego del Procurador, actuará el Subprocurador Fiscal de Investigaciones quien paradójicamente "El es el funcionario encargado de la formulación, tramitación y despacho de los asuntos penales fiscales". Desde la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de mayo de 1977, en el que se adoptó este orden en las suplencias, se ha criticado el mismo, por los propios funcionarios encargados del Ramo, porque no es posible que el servidor público que tiene pleno conocimiento de los asuntos penales (el Subprocurador Fiscal de Investigaciones), padezca esta especie de "cápitis deminutio", consistente en que prácticamente él nunca firmará una denuncia, querrella o declaratoria de perjuicio, ni mucho menos un documento en el cual se otorgue el perdón, porque en ausencia del Procurador, estarán siempre reglamentariamente antes que él, los otros tres Subprocuradores, y por lo tanto

serán ellos, quien aún sin manejar o conocer asuntos de tan delicada especialidad, los que firmen y ordenen el despacho de los documentos correspondientes. La suplencia del Procurador debiera ser en el sentido de que cada Subprocurador despachara los asuntos de su respectiva competencia, y que la ausencia de algunos de los Subprocuradores, debiera ser suplida indistintamente por cualquiera de los otros.

Debe otorgársele al funcionario correspondiente la oportunidad de ser realmente responsable de sus actos, máxime como en este caso, en que no hay entre los diversos Subprocuradores centrales ninguna dependencia jerárquica, sino que tienen y ostentan la misma categoría. Este exceso de burocracia lo único que logra es retardar el despacho de los asuntos por ignorancia del Subprocurador encargado de suplir las ausencias del Procurador.

Lo apuntado anteriormente, no pretende ni con mucho hacer ningún descubrimiento, sino simplemente darle congruencia a la función pública. Inclusive, en el propio artículo 124 del Reglamento Interior se señala que los Directores Generales serán suplidos en sus ausencias por los Directores que de ellos dependan en

los asuntos de su respectiva competencia. ¿Porqué no se adoptó la misma actitud en el caso de la Procuraduría Fiscal?; porque el Legislador adoptó una actitud burocrática absurda, desconociendo un Principio General de Derecho que reza: "Donde hay la misma razón, debe haber la misma disposición".

La fracción XXVIII del artículo 10 y la fracción VI del artículo 100, ambos del reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor, expresan que tanto el Procurador Fiscal como la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, tienen facultad para coadyuvar en representación de la Secretaría, en los procesos penales. La diferencia de facultades en lo tocante a la coadyuvancia estriba en que en tanto que el Procurador Fiscal tiene facultades para coadyuvar con el Ministerio Público, en representación de la Secretaría, en los procesos penales de que tenga conocimiento; es decir, coadyuvará, según este precepto reglamentario, en todos los procesos penales en los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte; en cambio, la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones solo podrá coadyuvar con el Ministerio Público en aquellos delitos en los que la Secretaría resulte ofendida. Para determinar si esta facultad del Procurador Fiscal o la de la

Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, son facultades ajustadas a derecho; es necesario hacer algunas breves consideraciones en torno a la figura jurídica de la coadyuvancia.

En todo proceso penal reciben el nombre de sujetos del proceso: el Juez, el Ministerio Público y el inculpado. El defensor es un sujeto sui generis, debido a que en ningún caso puede seguirse proceso alguno al margen de la defensa. En cuanto a las partes en el proceso penal, es de explorado derecho que estas son: el acusado y el Ministerio Público, la figura del ofendido se asimila mucho a la del querellante, ya que el ofendido es el agraviado con el delito. En cambio en los delitos que se persiguen de oficio, el denunciante puede ser otra persona totalmente diferente al lesionado en sus intereses jurídicos. El artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales señala que la persona ofendida por el delito no es parte en el proceso penal, pero puede adoptar tal carácter de coadyuvante del Ministerio Público.

En este orden de ideas, parece adecuada la redacción de la fracción VI del artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde se

expresa que la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones coadyuvará con el Ministerio Público en los procesos penales en que la Secretaría resulte ofendida. En cambio, parece exorbitante, por rebasar el contenido del artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales, la pretensión de que el Procurador Fiscal coadyuve con el Ministerio Público en todos los procesos penales de que tenga conocimiento ya que si la Secretaría no tiene el carácter de ofendida, no podrá el Procurador Fiscal ejercer función de coadyuvante, por estar limitada esta figura por el precitado artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Penales. (19).

3.1. LA ACCIÓN PENAL

El período de preparación del ejercicio de la acción penal, a la cual se le denomina averiguación previa, tiene como objetivo fundamental, reunir los elementos mencionados por el artículo 16 Constitucional, para que el Ministerio Público pueda estar en condiciones de ejercer la susodicha acción penal.

(19) MABARAK CERECEDO Doricela. Ob. Cit. pp. 172 a 177.

Para que el ejercicio de la acción penal sea legalmente válido y procedente, es importante que se llenen necesariamente los siguientes presupuestos:

- a). Que en el mundo exterior se haya realizado un hecho que la norma penal describe como delito;
- b). Que tal hecho haya sido dado a conocer al Órgano encargado de la persecución, es decir, al Ministerio Público, por medio de una denuncia, querrela o excitativa;
- c). Que la denuncia o querrela estén apoyadas en la declaración de un tercero que sea digna de fe, expresada bajo protesta de decir verdad o en datos fidedignos y comprobados; y
- d). Que una vez valorados en su conjunto los datos, tanto los ministrados por el denunciante o querellante, así como los averiguados por el propio Ministerio Público, resulte probable la responsabilidad de una persona que además esté plenamente identificada. (20).

(20) ARILLAS BLAS Fernando, El Procedimiento Penal en México, Editorial Kratos. México, 1988. p. 21.

Por expresa disposición del artículo 21 de la Carta Magna, la persecución de los delitos incumbe exclusivamente al Ministerio Público, quien tiene una doble función: como titular de la acción penal y como jefe de la policía judicial. El Ministerio Público, llamado también en otras legislaciones Ministerio Fiscal o simplemente Fiscal, es una pieza fundamental del proceso, un instrumento toral del procedimiento, tanto en la importantísima fase averiguatoria previa, verdadera instrucción parajudicial o administrativa, como en el curso del proceso judicial, donde el Ministerio Público asume monopolísticamente o no, el ejercicio de la acción penal a Nombre del Estado y de la sociedad.

La institución jurídica llamada Ministerio Público, está conformada por un conjunto de funcionarios que constituyen una unidad con identidad de mando, el cual reside en un funcionario superior llamado Procurador, quien dirige a la Institución y a los funcionarios que la representan, llamados Agentes del Ministerio Público, los cuales actúan impersonalmente, no en nombre propio, sino en el del Organo del que son integrantes.

La acción penal, como ya se vió, tiene por objeto la provocación de la actividad judicial, en caso de que

exista la comisión de un hecho que pueda ser considerado como delito y a cargo de una persona determinada. Para que esta acción penal lleve a cabo su pleno desarrollo, requiere cubrir sucesivamente tres etapas que en forma ordenada determinan su marcha:

PRIMERA ETAPA. Esta fase se denomina investigación o averiguación, aquí tiene lugar la llamada averiguación previa, que se inicia al tener conocimiento el Ministerio Público de la Comisión de un delito. Esta etapa es de gran importancia, porque aquí el Ministerio Público, investido de poder de autoridad va a realizar todas las averiguaciones e investigaciones que estime necesarias para:

- a). Comprobar la certeza de la denuncia, querrela o excitativa;
- b). La existencia de los hechos considerados delictivos;
- c). La identidad y presunta culpabilidad de las personas involucradas en la comisión de los precitados hechos; y
- d). Acumulación de los indicios y pruebas que hagan probable la responsabilidad de la persona o personas.

La reunión de estos elementos es indispensable y por ello en esta etapa, el Ministerio Público está dotado de poder de autoridad, a fin de que en uso de sus facultades legales, averigüe, investigue y venza cualquier obstáculo que le pudiera eventualmente impedir llegar al conocimiento de la verdad. El ejercicio de la acción penal se rige por el Principio de Legalidad, el cual consiste y se funda en que indefectiblemente debe el Ministerio Público promover esta acción, cuando están reunidas las condiciones necesarias.

SEGUNDA ETAPA. En esta etapa se lleva a cabo la fase denominada persecutoria, la cual corre paralelamente al proceso penal en sus dos importantes fases; la de la instrucción, que va del auto de inicio al de formal prisión o de sujeción a proceso, y la llamada fase formal, que va del auto de formal prisión o sujeción a proceso, hasta la emisión del acto que declara cerrada la instrucción. Aquí el Ministerio Público pierde su carácter de autoridad, para asumir el de parte en el proceso, frente al inculcado y el Juez.

TERCERA ETAPA. Esta contiene la fase acusatoria en la cual el Ministerio Público por mandato legal debe formular

al Juez sus conclusiones y determinar su opinión frente al proceso penal llevado a cabo. (21).

En conclusión, la primera etapa de la acción penal, es decir la indagatoria o investigadora es la que comúnmente se conoce con el nombre de "Averiguación Previa". Se piensa que como se mencionó antes, esta etapa es la mas importante de las tres en que se desenvuelve la función del Ministerio Público, porque en ella se preconstituyen muchos de los elementos de imputabilidad, antijuridicidad y culpabilidad que en una etapa inmediata, actuando ya ante el órgano jurisdiccional, se utilizan para someter a proceso a una persona por el delito o los delitos cometidos.

Es importante precisar en la materia fiscal como actúa la autoridad administrativa como querellante y cuales son las actitudes del Ministerio Público para que en su carácter de Autoridad pueda ejercer acción penal en contra del o de los indiciados en un delito fiscal.

(21) MARTINEZ PINEDA Angel, Ob. Cit., pp. 107 y 108.

3.2. FUNCION INVESTIGADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

La preparación de la querrella se efectúa por la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, de la Procuraduría Fiscal atento a lo dispuesto por el artículo 100 fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual faculta a dicha Subprocuraduría para "Investigar la comisión de delitos fiscales". Se ha afirmado que esta facultad investigadora que por reglamento tiene encomendada la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, pugna con el contenido del artículo 21 Constitucional, que expresa que la Persecución de los delitos compete al Ministerio Público y a la policía judicial.

De lo que se desprende que la acción investigadora, averiguatoria de la comisión de un delito es una función propia y exclusiva del Ministerio Público y no de una autoridad administrativa.

El fundamento legal con el que la autoridad administrativa pretende poseer la facultad investigadora en materia de delitos fiscales, encuentra su existencia en la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de La Federación que señala que la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público, a fin de comprobar la comisión de delitos fiscales tiene facultades para: "VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales".

Esta pretensión inclusive parece robustecerse con el contenido del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales que expresa textualmente: "Los servidores públicos y agentes de policía judicial, así como los auxiliares del Ministerio Público Federal, están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos del orden federal de que tengan noticia, dando cuenta inmediata al Ministerio Público Federal si la investigación no se ha iniciado directamente por esta...".

Aquí cabría hacer estas preguntas: ¿Las autoridades administrativas, como los empleados o

funcionarios de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, son quizá los Servidores Públicos a que se refiere el precepto legal antes transcrito?, indudablemente NO. Se está refiriendo dicha disposición a los servidores públicos que laboren dentro y para la Institución del Ministerio Público y no a cualquier otro tipo de servidores públicos.

¿Las autoridades hacendarias son de los "auxiliares" del Ministerio Público a que se refiere el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales?, desde luego que NO, el precepto legal está haciendo referencia a todas aquellas autoridades administrativas que por Ministerio de Ley (artículo 16 constitucional), cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial, y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrán decretar la detención de un acusado y ponerlo de inmediato a disposición de la autoridad judicial (es decir, del Ministerio Público).

En consecuencia, esta disposición legal no puede servir de fundamento para justificar que la acción investigadora de los delitos que pueda estar en manos diferentes de la unidad administrativa llamada Ministerio Público, incluyendo a los servidores públicos, policía judicial y

demás servidores que trabajen en y para dicha Institución.

El artículo 102 Constitucional en su primer párrafo expresa textualmente lo siguiente: "Incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal y; por lo mismo, a él le corresponderá solicitar las órdenes de aprehensión contra los inculpados; buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de estos; hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita; pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la ley determine". En consecuencia, si la fase investigadora consiste en buscar y localizar las pruebas y determinar la presunta responsabilidad penal de los inculpados y esto está consignado como función exclusiva del Ministerio Público, de conformidad por lo previsto por los artículos 21 y 102 de la Carta Magna, el contenido de la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación así como el artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen el carácter marcadamente inconstitucional, por pugnar con lo dispuesto por los susodichos artículos 21 y 102 Constitucionales.

Existe una sola excepción en la que la autoridad administrativa podrá suplir al Ministerio Público en su función y esto sólo acontece en el caso de flagrante delito, cuando, como lo señala el artículo 16 del Pacto Federal, en este caso, la autoridad podrá detener al delincuente y ponerlo, junto con los elementos probatorios, a disposición del Ministerio Público, como sucede en los casos del delito de contrabando en el que generalmente se da la flagrancia.

En torno al monopolio de la acción penal, dentro de la cual invariable e inevitablemente se encuentra la fase investigatoria de los delitos, monopolio que indefectiblemente está en manos del Ministerio Público, se expresa que este monopolio debe sostenerse por fuerza de los siguientes argumentos: La intervención del particular ofendido obstruiría o aún haría imposible alcanzar los fines específicos del procedimiento penal, esto es, la investigación de la verdad histórica y la individualización de la personalidad del justiciable; puesto que el Estado es el Titular Único del jus puniendi, y consecuentemente de la pretensión penal o de justicia penal, es lógico que aquel, sea así mismo por conducto de un Organó inmediato suyo, el Ministerio Público, quien ejercite la acción penal; y la privatización en ese terreno

no solo acarrea el riesgo de inspiración vengativa en el ejercicio de la acción, riesgo que frustra los desiderata del proceso penal moderno, sino igualmente plantea la posibilidad de fenómenos compositivos al margen del proceso, que impedirán el castigo cierto de los delitos y abrirían camino al comercio sobre la pretensión penal. (22).

En efecto, como ya se expresó al hablar de la querella, resulta no solo inconstitucional, sino inmoral, pretender, como lo hace la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda Crédito Público, que la acción investigadora de los delitos fiscales salga de manos del Ministerio Público e ingrese al ámbito de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, ya que ello, además de entorpecer la facultad del Ministerio Público, se transforma en fuente de injusticia y de corrupción, pues es el funcionario administrativo el que llega a determinar cuando se ha cometido un delito fiscal y cuando no; situación que se repite, es plenamente antijurídica y carente de toda ética social.

(22) GARCIA RAMIREZ Sergio., *Ob. Cit.*, p. 194.

Lo anterior es así toda vez que los funcionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son los encargados de integrar, una defectuoso e inconstitucional "averiguación previa", de comprobar el "cuerpo del delito" y de considerar como presunto responsable del mismo a determinada persona. A tal grado sustituyen estos funcionarios al Ministerio Público, que inclusive, en el documento de la querella, con violación a lo dispuesto por el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, no solo califican jurídicamente los hechos, sino se repite, formulan una "verdadera consignación penal" que hace nugatoria la intervención del Ministerio Público en la averiguación previa, la cual, en los delitos fiscales, se insiste, está en manos de funcionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La unidad administrativa encargada de integrar la "averiguación previa", se denomina Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, denominación que es notoriamente inconstitucional, como ya se vió, pero que por la trascendencia de sus funciones, bien pudo llamarse "Subprocuraduría Fiscal de Averiguaciones Previas", con cuya denominación y funciones estaría igualmente al margen de lo dispuesto por los artículos 14, 21 y 102 de la

Constitución Política Federal, que consagra a favor del gobernado importantes garantías de legalidad y de seguridad jurídica.

Volviendo a retomar el tema relacionado con la preparación de la querella, que como ya se vió, se encarga de ello la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda Crédito Público, y mas concretamente, La Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, una vez que se tienen reunidos los documentos a los que ya se hizo referencia con anterioridad, procede esta última oficina, a elaborar formalmente el documento denominado "querella" que contiene de manera extraordinariamente formal, los siguientes apartados:

a). Se expresa contra quien o contra quienes se endereza, como presuntos responsables de los delitos fiscales que se imputan;

b). Se especifica el delito o los delitos que a juicio de la autoridad se hubieren cometido;

c). Se hace una exposición de los hechos;

d). Se esgrimen fundamentos de derecho, es decir, se mencionan primordialmente los preceptos legales que a juicio de la autoridad querellante fueron violados o incumplidos por el presunto o presuntos responsables; se citan asimismo, los preceptos legales que tipifican los ilícitos cometidos; y

e). Se relacionan los documentos que se anexan como prueba de los supuestos delitos.

Esta "querella-averiguación previa" es notoriamente violatoria de lo dispuesto por el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales que a la letra dice: "Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición. Cuando una denuncia o querella no reúna estos requisitos, el funcionario que la reciba prevendrá al denunciante o querellante para que la modifique, ajustándose a ellos". Se insiste, en la materia penal fiscal, la querella que formulan las autoridades fiscales es propiamente una consignación penal, sustituyéndose al Ministerio Público, en franca contravención a lo dispuesto

por el precepto legal antes transcrito, situación ilegal que predispone al Ministerio Público, lo impide realizar la acción investigadora y lo inhibe para tener un criterio propio en relación con los supuestos ilícitos fiscales cometidos y con los presuntos responsables.

3.3. ACTITUD DEL MINISTERIO PÚBLICO AL TOMAR CONOCIMIENTO DE UN DELITO FISCAL PERSEGUIBLE POR QUERRELLA.

En la práctica, en la materia de delitos fiscales perseguibles por querrella, el Ministerio Público adopta la siguientes actitudes:

- a). Si no hay nadie detenido, esta Autoridad no practica ninguna averiguación, dando por buena y satisfactoria la "investigación" realizada por la autoridad fiscal y expresada en la querrella;
- b). Si hay detenido no obstante que no exista flagrancia, la averiguación previa del Ministerio Público se reduce a tomar la declaración del presunto responsable y adiccionarla a la querrella y a los documentos aportados por la autoridad querellante.

Es cierto que generalmente, como un acto previo a la consignación penal, el Ministerio Público solicita a los peritos de la Procuraduría General de la República un dictamen técnico sobre los hechos denunciados o comunicados por el querellante, así como sobre los documentos que como prueba envía la autoridad administrativa, pero también es cierto que por exceso de trabajo de estos funcionarios pertenecientes al Ministerio Público y por escasa preparación y experiencia en materia fiscal, este dictamen técnico se redacta utilizando el que anticipadamente elaboró la autoridad querellante por medio de sus auditores, pecando en consecuencia este último dictamen de los mismos defectos y parcialidades que el anterior. Esta actuación del Ministerio Público es decididamente inconstitucional, violatoria de las garantías de seguridad jurídica, audiencia y legalidad, previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución. Además esta Institución, en su carácter de representante Social, cuya función es encontrar la verdad legal y perseguir el delito y al delincuente, cuando por las averiguaciones practicadas está convencida esta autoridad de la existencia de tales hechos y de la identidad de los presuntos responsables, es decir, deberá en los términos previstos por los artículos 134 y 136 del Código Federal de Procedimientos Penales, comprobar el cuerpo

del delito y la probable responsabilidad del indiciado, extremos que en esta materia no se dan y que hacen concluir que en materia penal fiscal, el Ministerio Público Federal "es la agencia de cobros difíciles del fisco", situación que además de inconstitucional, es sumamente criticable.

En consecuencia, se debe hacer una profunda revisión de los preceptos legales y reglamentarios relacionados con las facultades de las autoridades administrativas en la materia penal fiscal, a fin de establecer normas mas precisas que regulen sus facultades y su actuación, y sobre todo, el Ministerio Público debe retomar sus facultades y funciones en esta materia, para evitar que en perjuicio del gobernado, que se ve privado de la oportunidad de ser oído por las verdaderas autoridades investigadoras como lo es el precitado Ministerio Público, se le lleve a proceso sin haberse observado las formalidades esenciales del procedimiento previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En síntesis, el desarrollo de la acción penal en materia de defraudación fiscal es sumamente defectuosa e ilegal en la práctica, porque la Procuraduría Fiscal asume inconstitucionalmente la facultad investigadora que

compete al Ministerio Público. La consignación penal se hace también en forma ilegal, pues los documentos que se anexan a la querella, como son las actas de visita y los "papeles de trabajo", por lo general carecen de la debida fundamentación y motivación necesarias, siendo en consecuencia ineficaces para probar la supuesta defraudación. En cuanto a la culpabilidad de los presuntos responsables, tratándose de personas morales, se encuentra que ni la autoridad querellante ni el Ministerio Público se preocupan en lo mas mínimo por comprobar la presunta responsabilidad de los que aparezcan como culpables, concretándose a considerar "culpables", a los funcionarios de mas alta jerarquía dentro del Consejo de Administración, pero sin aportar al Juez los elementos de convicción necesarios para probar su presunta responsabilidad, violándose con ello el "debido proceso legal" establecido por el artículo 16 Constitucional, así como incumplíendose con las garantías de audiencia y seguridad jurídicas previstas por los artículos 14 y 21 de la Carta Magna.(23).

(23) MABARAK CERECEDO Doricela, *Ob. Cit.*, pp. 180 a 187.

4. EL SOBRESEIMIENTO

El párrafo tercero del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación a la letra señala lo siguiente: "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 esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. 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".

La Institución del sobreseimiento de los procesos penales, cuando los inculcados cubran o garanticen el interés fiscal, contravienen los aspectos fundamentales del Derecho Penal que es la aplicación de la pena como forma de intimidación, de acuerdo con la doctrina clásica, y la readaptación social del delincuente, de acuerdo con la teoría moderna. Parece que ninguno de estos dos objetivos se persiguen en el Derecho Penal Fiscal, porque la inmensa mayoría de estos procesos se sobreseerán, tan pronto el presunto responsable cubre o garantiza a

satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las prestaciones fiscales y sus accesorios, determinados por el Fisco.

El sobreseimiento de los procesos penales fiscales presenta los siguientes cuatro aspectos fundamentales:

- a). Requisitos que deben llenarse para que proceda la solicitud de sobreseimiento;
- b). Procedencia del sobreseimiento;
- c). Quien o quienes deben solicitar el sobreseimiento; y
- d). Que efectos surte el sobreseimiento del proceso penal.

a). En relación con los requisitos que debe reunir la solicitud de sobreseimiento, se encuentran tres que se denominan: medular, cronológico y formal. El requisito medular está apoyado en una condición indispensable que es: Que las contribuciones y sus accesorios legales estén debidamente pagadas o al menos garantizadas a satisfacción del Fisco Federal.

El requisito cronológico consiste en que el pago o la garantía de las prestaciones fiscales adeudadas se haga antes de la fecha en que el Ministerio Público formule conclusiones, para que haya oportunidad de plantear la petición de sobreseimiento.

El tercer requisito, se refiere como antes se dijo, a la forma, que consista en una petición que debe hacérsele al Juez para que se dicte el sobreseimiento, que será procedente en los procesos que se sigan por querrela necesaria. En tal virtud se opina, que en un recto sentido jurídico, por los únicos delitos que proceda el sobreseimiento por perdón de la parte ofendida, son los de querrela, como lo es en este caso el delito de defraudación fiscal.

b). En cuanto a la procedencia del sobreseimiento cabe reflexionar si dicha petición es una facultad que caprichosamente puede o no darse, o bien, si es una actitud que obligatoriamente debe darse y que la discrecionalidad consiste solo en que esta se podrá dar en cualquier tiempo, desde el momento en que se cubrieron las prestaciones fiscales adeudadas o se garantizaron a satisfacción del Fisco, hasta antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones.

En efecto, la disposición ahora comentada señala: "La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público formule conclusiones", claramente está expresando que esta petición es optativa, que no es de ninguna manera obligatoria, es decir, que puede formularse o dejar de hacerse, aún cuando el procesado cubra totalmente las pretensiones económicas de la autoridad fiscal. Lo que acontece en este caso es que al existir una facultad discrecional tan absoluta, sin estar la misma encuadrada dentro de un marco legal, se estará frente a una facultad notoriamente contraria a las garantías de legalidad y seguridad jurídicas establecidas por el artículo 16 Constitucional, ya que es de explorado derecho que no someter una facultad discrecional a un marco de referencia legal, conduce a que en un momento dado la autoridad se coloque frente a un típico caso de desvío de poder, es decir, de franca arbitrariedad, al negar expresa o tácitamente sin motivo, el perdón que tendrá como finalidad que el Ministerio Público a su vez, pueda solicitar el sobreseimiento del proceso.

Es urgente en consecuencia que esta disposición legal se reforme para expresar que la discrecionalidad consistirá únicamente en cuanto al momento en que se produzca el sobreseimiento del juicio, para que una vez

cubiertas las prestaciones fiscales omitidas deberá, en tanto, los delitos fiscales sean de querrela, proceder al perdón de la Secretaría de Hacienda Crédito Público y la petición de sobreseimiento del proceso por parte del Ministerio Público Federal, y en su defecto al dictarse la sentencia del Juez, deberá proceder la excusa absolutoria correspondiente, que estará apoyada en la satisfacción íntegra de las prestaciones del Fisco.

c). Quien o quienes deben solicitar el sobreseimiento. La disposición legal que se refiere a ello expresa clara y terminantemente que dichos procesos "Se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". También hay un gran defecto en la redacción del precepto legal de referencia, porque la autoridad fiscal no es parte en el proceso penal y por lo tanto carece de facultades para pedir directamente dicho sobreseimiento. Cuando el legislador redactó la disposición ahora comentada lo hizo con absoluta ignorancia de lo que al efecto dispone el Código Federal de Procedimientos Penales. En efecto, dicho texto jurídico señala sobre este tema en su artículo 298 que el sobreseimiento procederá, entre otros casos, cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida. De acuerdo con lo dispuesto a su vez, por el artículo 93 del Código Penal Federal, el perdón del

orendido extingue la acción penal respecto de los delitos que solamente pueden perseguirse por querrela. Finalmente, el artículo 300 del Código Federal de Procedimientos Penales indica que el sobreseimiento, en caso de extinción de la responsabilidad, puede ser dictada por el Juez de oficio o a petición de parte. Es el caso, que el Fisco no es parte en el proceso penal, y por consiguiente, no podrá por sí mismo solicitar el sobreseimiento del proceso, lo cual deberá hacerse a través del Ministerio Público. Por consiguiente, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación está mal redactado también en este aspecto, y lo que debería expresar es que la Secretaría de Hacienda" podrá otorgar su perdón y solicitar al Ministerio Público que formule la petición de sobreseimiento, a fin de ajustar a derecho esta posibilidad, ya que en la forma en que está redactado el precepto legal en cuestión, se provoca confusión y falta de congruencia en el proceso penal, al mismo tiempo que indudables contradicciones con lo preceptuado con el Código Federal de Procedimientos Penales.

d). Que efectos surte el sobreseimiento del proceso penal. Al momento en que el Ministerio Público hace ante el Juez de la causa la petición de sobreseimiento del proceso, por haber quedado extinguida la acción penal, el

Juez deberá dictar el correspondiente sobreseimiento, el cual tendrá el efecto de dejar al inculcado en absoluta libertad, y dicho sobreseimiento tendrá el valor de una sentencia absolutoria con valor de cosa juzgada, en los términos señalados por los artículos 303 y 304 del Código Federal de Procedimientos Penales. Sobre este aspecto es importante comentar que el multicitado artículo 92 del Código Fiscal de La Federación señala que el sobreseimiento solo "surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera". Esto significa que en el caso de delitos cometidos conjuntamente, o bien cuando por hechos distintos, pero relacionados con un hecho primero, otras personas cometan un delito distinto, mediado el perdón del Fisco, no podrá alcanzarles a todos los sujetos, sino solo a aquéllos que expresamente hubiere mencionado el Fisco. Esta posición del legislador del Código Fiscal de la Federación es antijurídica y absurda por las siguientes razones:

Los delitos fiscales constituyen delitos de un profundo contenido económico, y por tanto, si los adeudos han quedado plenamente pagados, no se ve razón para que cuando haya varios responsables por un mismo delito, a unos se les perdone y otros continúen sometidos

a proceso. Una actitud de esta naturaleza vendría a romper el Principio de igualdad ante la ley.

Se opina que esta actitud del Fisco plasmada en la ley, viola este Principio, y que por lo mismo, el perdón y la petición de sobreseimiento otorgado en favor de alguno de los inculpados, debería comprender a los demás, inclusive al encubridor, como lo establece en una buena ortodoxia el artículo 92 del Código Penal del Distrito, aplicable en materia federal, el que en su parte conducente dice: "el perdón solo beneficia al inculpadado en cuyo favor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado para otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o derechos caso en el cual beneficiará a todos los inculpados y al encubridor".

Es obvio, que aquí el legislador en materia fiscal, con flagrante violación del derecho y la justicia, radicalizó extremadamente la facultad del Fisco en cuanto al otorgamiento del susodicho perdón. (24).

(24) RIVERA SILVA Manuel. Ob. Cit., pp. 19 a 21.

5. SANCION PECUNIARIA EN LOS DELITOS FISCALES

El artículo 92 del Código Fiscal de La Federación dispone que en toda sentencia dictada por un Juez por algún delito fiscal, aquel deberá de abstenerse de imponer sanciones pecuniarias. Esto en razón de que el precepto legal que contiene el tipo delictivo y la pena aplicable, no autoriza expresamente la imposición de alguna multa.

Por lo tanto, resulta ociosa la prohibición de sanciones económicas en los procesos penales-fiscales, como una sanción adicional o supletoria de la privativa de libertad, toda vez que no se encuentra señalada en los preceptos legales específicos para cada tipo de delito fiscal en particular.

En cambio, lo que si consigue el legislador con la existencia del texto del artículo 92 precitado, es evidenciar la violación constitucional de privación de la garantía de audiencia en los procedimientos de cobro de los créditos fiscales supuestamente adeudados por el presunto responsable de un delito fiscal, al culminar dicho artículo señalando que; "Las autoridades Fiscales 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".

En la práctica, nunca notifica la autoridad fiscal con arreglo a las leyes fiscales, las resoluciones mediante las cuales pretende hacer efectivos los créditos en contra de una persona procesada, por la supuesta comisión de un delito fiscal. En consecuencia el Fisco Federal con su abstención provoca en contra del presunto deudor un total y absoluto estado de Indefensión, violatorio de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional.

En estos casos lo que hace el Fisco es guardar un ominoso silencio y esperar a que el sujeto consignado y procesado cubra la responsabilidad fiscal cuantificada dentro del proceso penal (art. 92, último párrafo) y que "solo surtirá efectos dentro del proceso penal", es decir no produce efectos fiscales de ninguna especie. De aquí surge una pregunta obligada: si esta cuantificación del daño y perjuicio fiscal solo es para efectos del proceso penal, ¿porqué entonces sirve de base para que el contribuyente pague y no para que oponga sus medios de defensa legal?, la respuesta es obvia; se priva de la

garantía de audiencia al gobernado en lo que concierne al estricto procedimiento fiscal. Ahí deriva el mandato arbitrario que contiene el artículo 92 que expresa que las autoridades administrativas "harán efectivas" las prestaciones fiscales supuestamente omitidas y sus accesorios.

Se puede argumentar en contrario que no hay a esto respecto privación de la garantía de audiencia porque el sujeto procesado puede dentro del proceso penal probar que no cometió el delito fiscal. Eso es cierto, pero Delito y Adeudo Fiscal son cosas distintas, como lo puede probar la mas elemental consideración lógica. Por ello, para garantizar el Estado de Derecho que debe de prevalecer en todo procedimiento, la autoridad fiscal debería estar obligada a hacer la notificación de las resoluciones a través de las cuales se determinarán créditos fiscales a cargo de una persona, independientemente de la querella, consignación y sometimiento a proceso de dicha persona, todo ello con el fin de conservar la separación de los procedimientos fiscales y penales. (25).

(25) HABARAX CERECEDO Doricela. Ob. Cit., pp. 200 a 202.

6. EXTINCION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El Código Fiscal de la Federación solo se ocupa de una de las formas de extinción del delito fiscal; la prescripción, contemplada en el artículo 100 de dicho texto legal y el cual establece de manera evidente dos importantes supuestos bajo los cuales puede darse la prescripción de la acción penal, refiriéndose específicamente el primer supuesto a los delitos que son perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro de este supuesto se encuentra que dicho precepto legal menciona dos plazos para que opere la prescripción:

- a). Tres años, para aquellos delitos que siendo perseguibles por querrela, tenga conocimiento la propia autoridad fiscal, del delito y del delincuente, iniciándose el cómputo de dicho plazo, a partir del día en que se tenga tal conocimiento; y
- b). Cinco años, cuando no se tenga dicho conocimiento.

Estos preceptos tienen desde luego la característica de sustituir a los plazos señalados por el artículo 10 del Código Penal vigente, en el cual se expresa que en los delitos de querrela, los plazos para que opere la prescripción serán de uno y tres años, según se tenga o no conocimiento del delito y del delincuente.

De acuerdo con los términos en que está redactado el primer supuesto legal, que es desde luego, el que mas interesa a los objetivos trazados en esta tesis, resulta importante considerar que es lo que debe entenderse por "tener conocimiento del delito y del delincuente". Para interpretar la adquisición de dicho conocimiento, es importante tomar a la autoridad fiscal como una unidad, suceptible de obtener por cualquiera de sus Organos, la información y el conocimiento requeridos para que se de tal extremo.

En consecuencia, "tener conocimiento significa que algún órgano o persona perteneciente al Fisco Federal, con motivo de sus funciones esté en condiciones de obtener o recibir información relacionada con el cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y de las cuales pudiera derivarse algún ilícito.

La segunda hipótesis relativa a la temporalidad de cinco años contenida en este ordenamiento legal, señala una fecha de inicio muy vaga, o al menos, muy difícil de precisar, por virtud de que el término de prescripción empieza a contar a partir de la fecha de comisión del delito ya que hay carencia del conocimiento del mismo, así como del autor del ilícito. estas son las razones esgrimidas por el legislador, para alargar en este supuesto, de tres a cinco años el plazo para que opere la citada prescripción. El grado de dificultad que se presenta en el caso a estudio, tiene su origen en el hecho de haberse establecido el principio del cómputo al momento de la comisión del delito.

Ahora bien, las figuras típicas que requieren una querrela de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que pueda iniciarse el ejercicio de la acción penal y cuyos delitos queden sujetos al régimen de la prescripción señalada dentro del primer supuesto, son de muy variada índole, ya que van desde violaciones a deberes formales, como la no presentación de declaraciones fiscales por dos a mas ejercicios, previsto en la fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de La Federación, hasta las formas graves de defraudación fiscal por la realización de

una conducta engañosa o el aprovechamiento de errores, como lo previene el artículo 108 de dicho Ordenamiento.

Esta situación conduce indudablemente a afirmar que cuando en este caso particular la ley dice que el plazo de la prescripción empieza a correr "a partir de la fecha de la comisión del delito", no viene esto a significar sino que el inicio del cómputo es a partir del momento en que surge la relación conducta-tipicidad.

Respecto a esta frase "comisión del delito", resulta tan imprecisa que se tendría que empezar por distinguir si la referencia del delito es jurídica o fáctica, lo cual es perseguible a partir de que la conducta descrita en la ley encuentra su adecuación con el tipo, sin que en ningún caso es dable perseguir el hecho (y no el delito), sin la presencia de la querrela, que es una acción ajena a la comisión del delito.

Esta posición origina que el supuesto plantee necesariamente una interrogante que es la siguiente: tomando en cuenta que la naturaleza misma de la ley especial hace que el tipo requiera en cada caso un presupuesto que es la existencia de la obligación fiscal, si no esta probado plenamente esta, ¿es posible probar la existencia del

delito?, la respuesta tendrá que ser necesariamente negativa. Aquí es donde por fuerza convergen los dos procedimientos distintos de que habla el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación. Si no puede ser fehacientemente probada la existencia de la obligación fiscal en cuanto a sujetos y objeto, no podrá existir de ninguna manera el delito, y menos aún podrá darse causa alguna de extinción.

Por otra parte, el momento en que empieza a correr el término prescriptorio, tiene variantes importantes, según se trate de delitos de comisión instantánea o de delitos de comisión continua o continuados. En el caso de los delitos llamados instantáneos no hay problema, pues el término comenzará a correr desde el mismo momento en que se cometió el delito, en tanto que en los delitos continuos o continuados, el plazo de la prescripción no podrá iniciarse mientras no cese la comisión del delito, es decir hasta después de que se hubiere realizado el último acto legalmente punible, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 102 del Código Penal Federal.

Como regla genérica importante, se debe hacer referencia de que la prescripción es personal para el sujeto responsable y que para que opere bastará el simple

transcurso del tiempo señalado por el ordenamiento jurídico aplicable. Es decir, en el caso específico de los delitos fiscales, que esta forma de extinción beneficie a la persona o personas que realizaron el hecho punible. Además, para producir sus efectos la prescripción, no es indispensable que el o los afectados la aleguen como excepción, sino que los jueces podrán de oficio dictarla, sea cual fuere el estado del proceso.

Respecto a la interrupción de los plazos prescriptorios de las acciones penales fiscales, se estará necesariamente a lo dispuesto por los artículos 110 y 111 del Código Penal, dado que en el Código Fiscal de la Federación no existe ninguna disposición al respecto. La interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 146 del precitado ordenamiento jurídico, se refiere única y exclusivamente a los créditos fiscales, pero en forma alguna podrá extenderse su aplicación a la responsabilidad penal, la cual para todos los efectos que puedan producirse se regulará exclusivamente por el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, así como por la Legislación penal federal que se aplica de manera supletoria. En consecuencia, y atento a lo que al efecto disponen los antes mencionados artículos 110 y 111 del Código Penal, las actuaciones que se lleven a cabo en la

averiguación del delito y del delincuente, aunque no se practiquen contra persona determinada por ignorarse quienes sean éstas, interrumpe la prescripción, a excepción de que las actuaciones se realicen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para que opere la misma, en donde solo podrá interrumpirse con la aprehensión del inculpado. Si se dejare de actuar, la prescripción comenzará de nuevo a correr a partir del día siguiente de la última diligencia.

En el caso de que para deducir una acción penal la ley exigiere la petición previa de una autoridad, como sucede en los delitos fiscales, las gestiones que con ese fin se practiquen interrumpirá la prescripción, siempre y cuando se lleven a cabo antes del termino señalado con anterioridad. (26).

(26) MABARAK CERECEDO Doricela. Ob. Cit., pp. 238 a 241.

CONCLUSIONES

1. Nuestro país es un Estado en vías de desarrollo, al cual faltará mucho tiempo para ser autosuficiente, o sea que tenga los recursos necesarios, para cumplir con sus funciones, sin recurrir a los préstamos.

2. En la actualidad el impuesto es la fuente mas importante con que cuenta el Estado, para allegarse de los recursos económicos necesarios.

3. La historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pago de los impuestos constituye un penoso deber.

4. Las investigaciones en el terreno psicológico han demostrado que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo.

5. Una forma de combatir la defraudación fiscal, es hacer un esfuerzo conjunto, contribuyentes y fisco, los primeros cubriendo oportunamente sus impuestos correspondientes y al segundo no desviando en cosas superfluas el importe de los impuestos recaudados, sino

invirtiéndolos en obras o servicios que beneficien a las grandes mayorías de nuestra sociedad.

6. Hay que propugnar porque las leyes impositivas, sean mas accesibles, tanto para los contribuyentes como para quien las aplica, para lo cual es necesario ampliar los programas de difusión fiscal.

7. Es necesario implantar en forma obligatoria la enseñanza de las leyes impositivas en todos los grados escolares en las escuelas, a fin de crearle conciencia a todos los ciudadanos de la importancia y trascendencia de los impuestos.

8. Muchas de las actitudes del mexicano frente a sus contribuciones se deben a su desconfianza heredada, a la ignorancia de su situación presente y a su falta de conciencia social.

9. Es necesaria la coordinación de las autoridades que tienen a su cuidado la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

10. Los Organos de vigilancia deben programar sus revisiones sobre bases técnicas y científicas, a fin de que a

todos los contribuyentes se les dé un trato igualitario, toda vez que existen negocios de influyentes o políticos que no son objeto de revisión.

11. Dar mayor importancia técnica y doctrinal al derecho penal fiscal ya que el establecimiento de conductas que son consideradas como delitos fiscales, así como los procedimientos utilizados para instrumentar la querrela y para realizar el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, dejan mucho que desear en las leyes y sobre todo en la práctica.

12. El delito de defraudación fiscal debería ser perseguible de oficio, en virtud de que dejar a la autoridad el privilegio de elegir cuando presentar querrela o cuando no, es motivo fundamental para provocar la desigualdad frente a la Ley y permitir así que prospere la corrupción administrativa.

13. El delito de defraudación fiscal genérica, adolece del defecto de que permite por su amplitud la adecuación al tipo de prácticamente cualquier conducta o hecho que no genera una ofensa grave al orden jurídico, ya que pueden no producir resultados materiales concretos que se transformen necesariamente en un no pago de un tributo,

juzgando ociosa e injusta la tipificación penal de algunos de los supuestos contenidos en su reglamentación.

14. Los problemas relacionados con la constitucionalidad de las disposiciones fiscales, es como en toda la materia jurídica, una cuestión de vital importancia, si partimos de la base de que se vive dentro de un régimen de derecho, en el cual las garantías de legalidad y de seguridad jurídicas deben observarse meticulosamente.

15. Un sistema penal-fiscal no debe crearse con el fin de actuar despóticamente y cobrar créditos fiscales frecuentemente indebidos o al menos injustificados, sino que un sistema de este tipo debe instituirse y operar para infundir respeto a las leyes tributarias, para intimidar a los defraudadores y sobre todo, para ejemplificar con las sanciones privativas de libertad que al efecto se dicten por la autoridad judicial, que el delincuente fiscal siempre encontrará un justo y adecuado castigo a su conducta antisocial y sumamente dañosa.

16. El Licenciado en Derecho, debe tener presente que su profesión es eminentemente social, por lo que su actividad debe estar encaminada al beneficio de la sociedad, o sea, como funcionario público debe pugnar

porque las leyes fiscales sean cumplidas correctamente, y como profesionista independiente debe inculcar a sus clientes que cumplan correctamente con sus cargas fiscales para beneficio de todos.

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

* ARILLAS BLAS Fernando, El Procedimiento Penal en México, Edit. Kratos, México, 1988.

* ARMIENTA Gonzalo, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Edit. Manuel Porrúa, S.A., Textos Universitarios, México, 1977.

* ARRIOJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Edit. Thémis, México, 1985.

* Código Federal de Procedimientos Penales.

* Código Fiscal de la Federación.

* Código Penal Federal.

* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

* DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., México, 1990.

* EINAUDI Luigi, Principios de Hacienda Pública, México, 1948.

* FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., México, 1986.

* GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.

* GARCIA RAMIREZ Sergio, Curso de Derecho Procesal Penal, Edit. Porrúa, México, 1980.

* Ley Orgánica de la administración Pública Federal.

* MABARAK CERECEDO Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano Garza Editores, Monterrey, N. L., México, 1993.

* MARTINEZ PINEDA Angel, Estructura y Valoración de la Acción Penal, Edit. Azteca, México, 1968.

* MILLAN GONZALEZ Arturo, La Defraudación Fiscal, Millán Editores, S.A., de C.V., México, 1991.

* Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

* RIVERA SILVA Manuel, Derecho Penal Fiscal, Edit. Porrúa, México, 1984.

* SMITH Adam, La Riqueza de las Naciones, Trad. Española, Aguilar Madrid, 1956.