

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LA DENUNCIA DE PARTICULARES EN
MATERIA TRIBUTARIA
(Según el Artículo 14 del Código Fiscal
de la Federación)**

T E S I S
Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

David Félix Ramírez García

TIPOGRAFICA ORTEGA
Siempre viva N° 99 (Xotepingo)
México, D. F. — 1957



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

*A mis queridos padres
con amor y gratitud.*

*A mis hermanos
con sincero cariño.*

*Al Sr. Licenciado
Don Feliciano García Ramos
con gran afecto y agradecimiento*

*Al Sr. Licenciado
Enrique Azuara Salas
con simpatía y amistad.*

*Para la Srta.
Aurora Lozano Oliver
con todo cariño.*

*Para mi gran amigo el
Lic. Angel Rodriguez Cartas.*

PROLOGO

El presente trabajo se refiere a las participaciones que concede el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación y con especialidad a las que corresponden a los particulares denunciantes; quiero advertir que intencionalmente no se trató el tema de las participaciones en materia aduanal, por estar estudiadas y reglamentadas especialmente por el Código Aduanero, saliendo por lo tanto del aspecto general de participaciones que se estudió.

Aprovecho para agradecer al Sr. Lic. Miguel Valdés Villarreal su generosa ayuda para la realización de esta tesis.

México, D. F. noviembre de 1957

LA DENUNCIA DE PARTICULARES EN MATERIA TRIBUTARIA

(Según el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación)

CAPITULO PRIMERO

LAS PARTICIPACIONES COMO MEDIO PARA DISMINUIR LA EVASION FISCAL

- 1.—Las dos causas fundamentales de la evasión fiscal.
- 2.—Evasión lícita y evasión ilícita.

CAPITULO SEGUNDO

EL ARTICULO 14 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

- 3.—El artículo 14 y su reforma.
- 4.—El doble sistema de participaciones establecido por el artículo.
- 5.—El sentido equívoco de la expresión "leyes especiales".
- 6.—El criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El Decreto de 30 de agosto de 1934 y su adición por decreto de 6 de julio de 1943. El caso concreto de los empleados de la Procuraduría Fiscal de la Federación.
- 7.—Reflexiones complementarias.

CAPITULO TERCERO

DENUNCIA PARTICULAR Y RESPONSABILIDAD PENAL

- 8.—El “denunciante” particular es un delator.
- 9.—La denuncia de particulares y el artículo 13 del Código Penal
- 10.—Denuncia fiscal y delación secreta.
- 11.—Denunciantes particulares y encubrimiento.

CAPITULO CUARTO

PROBLEMAS QUE PLANTEA EL DERECHO DE LOS PARTICULARES DENUNCIANTES

- 12.—La condonación por gracia en relación con el derecho a la participación.
- 13.—El derecho a la participación en relación con la prescripción.
- 14.—CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

CAPITULO PRIMERO

LAS PARTICIPACIONES COMO MEDIO PARA DISMINUIR LA EVASION FISCAL

1.—Causas fundamentales de evasión fiscal.

Uno de los más agudos problemas a que se ha enfrentado el Estado lo constituye sin duda la evasión de los impuestos. Como causas generadoras del mismo pueden señalarse fundamentalmente dos, a saber: primero, la carencia de una sana conciencia cívica a este respecto y, segundo, la deficiencia en los sistemas administrativos de control. Claro que las causas señaladas de ninguna manera son las únicas y dados los fines específicos de este trabajo séame permitido nada más apuntar, sin descender al análisis, las dos que me han parecido más generales.

Con toda intención he dado de lado al falaz argumento de la corrupción administrativa, tan utilizado por quienes, en el mejor de los casos, pretenden proporcionar la explicación de un fenómeno social que no es sólo de carácter fiscal, mediante el simplista, cómodo y superficial recurso de acusar a un sector minoritario y económicamente débil de la población.

La exacción ilegal o la dádiva indebida son, desgraciadamente, un hecho y no me propongo negar su existencia; a lo que me rehusó es a considerar esto como una causa determinante en la producción del fenómeno de la evasión impositiva.

A mi manera de ver, la dádiva no es causa de evasión fiscal, sino más bien la consecuencia de lo que líneas arriba he calificado como carencia de sana conciencia cívica con respecto a las obligaciones tributarias. En efecto, la exacción surge y se propaga, aparte de los factores concurrentes pero secundarios de pobreza y falta de probidad, en la medida en que deseándose eludir el cumplimiento de obligaciones se está dispuesto al obsequio indebido; de lo que resulta que la moralización administrativa está en relación directa con la moralidad ciudadana. Hay además otro argumento, de naturaleza lógica, en favor del punto de vista aquí sostenido y es el siguiente: la inmoralidad administrativa es la excepción y no la regla; es la excepción porque, en primer término, el número de empleados que puede ayudar al causante es minoritario dentro del conjunto burocrático hacendario y, en segundo lugar, porque si así no fuera los perjuicios a la Hacienda Pública serían incalculables, por no decir ruinosos.

En la lucha por disminuir la evasión impositiva se ha echado mano de varios recursos, como son la mejoría de los sistemas administrativos de control, que ha dado margen inclusive a la sugerencia de llevar a cabo un censo nacional de causantes; la tendencia hacia una mayor comprensión y entendimiento entre el Fisco y los particulares, que radica fundamentalmente en un discreto manejo de los criterios sancionadores y en la buena disposición del Estado para la celebración de convenios fiscales; y en alguna Administración pasada se ha llegado hasta la que se denominó política de "borrón y cuenta nueva".

Como un medio secundario para disminuir el número de causantes que eluden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales se ha empleado el sistema de conceder participaciones tanto a los empleados, principalmente a aquellos que realizan funciones de inspección, como a los particulares. Este sistema lo encontramos consignado en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, desde la publicación de este Ordenamiento

hasta la fecha, pues la reforma que sufrió el precepto en el año de 1947 no afectó el aspecto que aquí interesa.

Por cierto que las participaciones como medida tendiente a frenar la evasión fiscal, también son utilizadas con el mismo objeto en otros países, por ejemplo, Argentina. como lo dice claramente Guillermo Ahumada: (*)

“El fraude se combate con penalidades pecuniarias severas, dando al particular el derecho de defensa judicial, o con premios especiales en el producido de las multas a particulares denunciadores o a los empleados de la administración para excitar su celo”.

Lástima grande que esta manera de tratar de reducir la evasión impositiva sólo sea un medio con efectos sobre hechos consumados y no una forma preventiva de aminorar el fenómeno.

Por lo que toca a nuestro país, que es lo que me interesa fundamentalmente, pienso que el sistema adolece de muchas fallas, como adelante lo explicaré con más detenimiento, y además creo que no se ha puesto el empeño requerido para por otros medios, igualmente secundarios, lograr reducir la evasión tributaria. Se me ocurre pensar que el descuido, bien por premura o falta de elementos, en la formulación de las disposiciones fiscales constituye un factor coadyuvante en el incremento de la evasión fiscal, pues las fallas o los resquicios que aparecen en la legislación seguramente son aprovechados por los causantes para eludir el pago de los impuestos correspondientes. Por otra parte, existen ordenamientos tributarios imponiendo tales cuotas que me parece son casi un incentivo para la defraudación fiscal; algunas de estas leyes, en el aspecto apuntado, bien pueden ser consideradas como fallas legislativas, pero otras, por falta de revisión y ajuste con la realidad al correr del tiempo, se han convertido en motivos generadores, o al menos intensificantes, del fenómeno que se viene tratando.

(*) “Tratado de Finanzas Públicas”, Editorial Assandri, 1948, Volumen I página 301.

Voy a valerme de dos ejemplos, tomados al azar entre los muchos que la legislación ofrece, para ilustrar mi punto de vista. En primer lugar utilizaré para ejemplificar algunas de las más recientes disposiciones fiscales relativas y en conexión con el impuesto sobre el despepite de algodón en rama; en la inteligencia de que refiero a ellas porque poseen vigencia de un año escaso y no porque sean las únicas que contienen notables fallas o inadvertencias legislativas.

El 31 de diciembre de 1955 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama, de fecha 30 del mismo mes y año, con vigencia a partir del 1º de mayo de 1956, cuyo artículo 4º establece: "La Secretaría de Hacienda promediará las cotizaciones mensuales del mercado y de acuerdo con este promedio fijará el precio oficial mensual, sobre el que se cause el impuesto". Por su parte el Reglamento de la mencionada Ley, de 30 de abril de 1956, publicado en el Diario Oficial el 7 de mayo del propio año y con vigencia a partir del día 10 de mayo del mismo año en su artículo 3º dispone: "El precio oficial mensual sobre el que se causará el impuesto, será calculado por la Dirección General de Estudios Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, promediando las cotizaciones mensuales del mercado, correspondientes al mes inmediato anterior al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. La publicación en el Diario Oficial se hará dentro de los diez primeros días del mes en que deba aplicarse, y en caso de no hacerse regirá el último precio oficial publicado". No obstante lo claro de los textos legales transcritos, la Secretaría no tuvo empacho en que su primera circular fijando el precio oficial para la causación del impuesto tuviera fecha 17 de mayo de 1956, y fuera publicada el 22 del mismo mes y año. Dicha circular es la número 309-4-46 y a la letra expresa: "De conformidad con lo prevenido en los artículos 4º de la Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama y 3º del Reglamento de la misma, publicados en el Diario Oficial de la Federación los días 30

de abril y 7 de mayo de 1956, respectivamente, esta Secretaría fija para el mes de mayo del presente año,...

Desde luego en la circular transcrita se advierte un error, que no tiene mayor importancia que la de provenir de una disposición de la propia Secretaría de Hacienda. En efecto, la Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama se publicó en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1955 y no el 30 de abril de 1956, como incorrectamente se afirma en la disposición comentada. Lo que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1956 fué la circular número 306-4-37, de fecha 27 del mismo mes y año, y que constituye el antecedente inmediato del Reglamento de la Ley, pues en él se reprodujo casi punto por punto el contenido de tal circular, conservando inclusive sus errores. La Ley de la materia autorizó al Ejecutivo en su Artículo Tercero Transitorio a tomar las medidas y expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de la propia Ley. Con este motivo la Secretaría estimó que podía publicar la Circular mencionada, siendo que dicha disposición era en verdad un reglamento que de circular sólo tenía el nombre; de esta forma, jurídicamente, la Secretaría se obligó a su observancia, pero no obligó a los causantes. Para sustituir a la Circular se publicó después el Reglamento con su artículo 3º ya transcrito y cuyo texto seguramente dará lugar a discusiones que pueden surgir en torno a la vigencia de las leyes fiscales y llegar hasta los aspectos constitucionales de retroactividad de la ley. La cuestión se complicó extraordinariamente, para el mes de mayo de 1956, cuando la Secretaría, aparte de las dificultades que pudieran surgir del artículo 3º del Reglamento, publicó su primera circular estableciendo el precio oficial del algodón con flagrante violación de lo preceptuado en el propio artículo 3º. Con estas cosas, creo que si la Secretaría ha percibido algún dinero por el mes de mayo de 1956 se deberá seguramente a generosidad o ignorancia jurídica del causante, pero de ninguna manera al acierto legislativo de la Administración, y quién sabe cuánto percibirá todavía cuando los causantes empiecen a defenderse en relación con el multicitado artículo del Reglamento. Con lo hasta aquí ex-

puesto basta para los efectos de ejemplificar y por ello me abstengo de hacer un análisis crítico amplio, pues rebasaría los límites que me he propuesto para el presente trabajo.

2.—Evasión lícita y evasión ilícita.

No se me escapa que entre la omisión de impuestos recurriendo a medios legales y la omisión proveniente de usar el engaño o aprovecharse de un error existe una gran diferencia. En la doctrina hay autores que distinguen entre la evasión lícita y la evasión ilícita, como por ejemplo Salvador Oría, en su obra titulada "Finanzas" (*) donde expone: "En su afán por disminuir los efectos de las cargas fiscales, el contribuyente puede en actitudes extremas procurar evadirse de la zona legal de la exacción.

Con esto queremos decir que existen casos, desgraciadamente muy frecuentes, en que el contribuyente señalado por el legislador rehuye la totalidad del sacrificio."

El Sr. Lic. Ernesto Flores Zavala, en sus Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. (**) dice al respecto:

"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.

La evasión es ilegal, 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 el mismo sentido se pronuncian Guillermo Ahumada,

(*) Edición 1948, Tomo I página 719.

(**) Tomo I 3ª Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, D. F. página 272.

Luigi Einaudi y en general hay acuerdo en la doctrina en considerar así estas formas de evasión. Salvador Oría dice: (*)

“Se suele hacer un distingo muy razonable entre dos formas de evasión. Existe una lícita que consiste en abandonar, por procedimientos correctos, morales y aún jurídicos, todo contacto con el objeto del impuesto y la materia gravada.

Así puede ocurrir con el impuesto al tabaco, pues el contribuyente que no quiere abonarlo, dejando de fumar mejorará siempre en algo su renta, y más íntegramente su salud.

El industrial que utilizaba una materia prima gravada, ya sea como combustible o material de transformación, y prescindía de ella por medios científicos o variaciones en los procedimientos de su fábrica, apela también al recurso de la evasión lícita.

Es común recordar el ejemplo de la evasión producida en Inglaterra con motivo de un impuesto aplicado al alcohol destinado a la fabricación de whisky y otros licores.

La estimación de la carga impositiva se hacía tomando como base la capacidad de los alambiques, y como generalmente ésta se resolvía por la altura, los fabricantes hallaron la solución técnica beneficiosa de aumentar la superficie de las bases, no para reducir la elevación con un truco de evidente torpeza, sino para dar mayor zona de contacto a la superficie sometida al calor, con lo que se consiguió aumentar y acelerar el producto de la destilación, utilizando en menor cantidad el alcohol usado como materia prima.

La evasión ilícita consiste en el uso de procedimientos clandestinos o maniobras de burla contra el Estado para gozar o utilizar los bienes afectados por un impuesto sin pagarlo al fisco.

Ejemplo conocido de esta forma de acción irregular es el contrabando, así como los casos de fabricación o venta clan-

(*) Obra citada, Tomo I páginas 719 y 720.

destina de tabacos en el interior del país, destilación o venta de bebidas alcohólicas sujetas a impuesto, falsas declaraciones de impuestos a la renta para inducir en error al Estado, etc.”

Guillermo Ahumada expresa al respecto: (*) “...pero puede suceder que el impuesto sea eludido y se produzca entonces un caso de evasión tributaria. Esta elisión en las cargas del tributo puede asumir dos formas: la de evasión legal que se llama fraude para los impuestos internos y contrabando para los impuestos de frontera. Si el estado establece impuestos prohibitivos sobre determinadas formas de consumo (alcohol, por ejemplo), el consumidor puede abstenerse de consumir el artículo gravado; un impuesto sobre el café puede ser eludido mediante el consumo de sucedáneos. En estos casos, hay una evasión perfectamente legal y el impuesto no es percibido. El caso de la evasión parcial por la disminución del consumo, no es más que un caso general de la repercusión, pero no del fenómeno de la evasión como lo definimos, el cual consiste en eludir el pago, absteniéndose de consumir el artículo gravado, o exportando los capitales que sufran un impuesto, al extranjero, por ejemplo. En el caso en que el contribuyente eluda el pago del impuesto, vendiendo sus productos, sin pagar el impuesto previsto, se comete un delito de fraude fiscal”.

Criticando a nuestro juicio muy certeramente, el concepto doctrinario de evasión legal o lícita, Manuel Andreozzi expresa: (***) “No puede haber evasión legal en ningún caso, porque quien no cae dentro de la obligación tributaria, porque no está vinculado a la situación jurídica imponible, no se evade de ninguna obligación, sino que no está dentro de los presupuestos de la ley”.

La distinción entre evasión lícita y evasión ilícita me parece sumamente útil desde el punto de vista doctrinario y no vacilo en aceptarla y utilizarla para hacer aplicación de ella con respecto a los ejemplos que aquí se utilizan, pero, con

(*) Obra citada, Tomo I página 267.

(**) “Derecho Tributario Argentino”, Tomo I página 219.—Tipográfica Editora Argentina, 1951.

el temor explicable en quien sin mayor competencia se atreve a aventurarse por campos de suyo difíciles, y más contra el manejo que de los conceptos hace un autor de prestigio tan bien cimentado, me permito exponer a continuación algunas reflexiones.

No me parece exacto afirmar que hay evasión lícita cuando un sujeto abandona la actividad gravada o deja de consumir la materia objeto del impuesto; más bien estimo que debe hablarse de que se ha dejado de ser causante, pero no de evasión del impuesto. Por ejemplo, supóngase que un comerciante considera sumamente elevada la tasa del impuesto sobre ingresos mercantiles y la del impuesto sobre la renta en Cédula I, en consecuencia decide abandonar sus actividades comerciales y dedicarse a prestar servicios por un sueldo; no puede decirse, en buena lógica jurídica, que ha evadido lícitamente el impuesto, sino que ha dejado de ser sujeto gravado, por lo tanto es persona sin obligación tributaria en ese aspecto y por ende no evade el impuesto dado que no está afecto al pago del mismo.

Yo denominaría evasión lícita a la que efectúa el causante, es decir, el sujeto que realiza actos gravados, cuando valiéndose de medios no sancionables elude el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Así, sería una evasión lícita del impuesto la que por recursos legales llevaran a cabo las personas dedicadas al despepito de algodón en rama, objetando o impugnando la legislación en los aspectos que en el ejemplo anterior he dejado descritos, o bien en otros terrenos que se consideran adecuados a sus fines.

Ejemplo de evasión ilícita lo constituye cualquier evasión del impuesto lograda mediante procedimientos o medios sancionables.

Líneas atrás prometí dos ejemplos de disposiciones fiscales que en sí mismas pueden ser consideradas como incentivos para la evasión. El primer ejemplo, cuya importancia radica en fallas de carácter legislativo, ya fué expuesto al tratar de la Ley

del Impuesto sobre Despepito de Algodón en Rama y algunas disposiciones conexas. El segundo ejemplo lo expongo a continuación.

En el Diario Oficial de la Federación de 11 de diciembre de 1940 se publicó la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados para el Distrito y Territorios Federales, de fecha 7 de septiembre del mismo año. Si se detiene la atención en la tarifa contenida en el artículo 4o. de la Ley se verá, por ejemplo, que a una porción hereditaria mayor de \$ 500,000.00, cuando se trate del 4o. grado colateral en adelante y extraños corresponde pagar un impuesto equivalente al 64%, si existe testamento, porque en caso contrario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5o., la cuota de la Tarifa deberá ser aumentada en un 10%. Partiendo del supuesto de que las cuotas de la Tarifa hayan sido seriamente meditadas y justas, creo firmemente que, en el momento presente, cabe preguntarse si no serán los porcentajes citados un verdadero incentivo hacia la evasión del impuesto. En efecto y como dije antes, partiendo del supuesto de la justicia y precisión de las cuotas, me pregunto si éstas pueden tener validez, es decir, pueden ser correctas, apegadas a la realidad y justas, después de más de 15 años de vigencia y, sobre todo, después de las desvalorizaciones que ta sufrido nuestra moneda. Bastaría para concederme la razón comparar el poder adquisitivo de \$ 200,000.00 en el año de 1940 con el que tiene la misma cantidad en la actualidad. Por lo anterior me he permitido afirmar en líneas pasadas que existen disposiciones tributarias que por falta de revisión y ajuste con la realidad se convierten, al correr del tiempo, en verdaderos incentivos para la evasión impositiva, evasión que puede realizarse y se hace con frecuencia recurriendo a medios sancionables, como por ejemplo ocultación de bienes, efectuándose así la llamada evasión ilícita, o bien echando mano de recursos o martingalas de carácter legal, como cierto tipo de sociedades, verificándose en esta forma la llamada evasión lícita; se me ocurre citar por último que también se origina el no pago de los tributos en los términos de los antecedentes a que se contrae este capítulo, cuando las leyes fiscales no son completas por lo que se refiere a los requi-

sitos de forma por lo que se les puede combatir por la vía del amparo cuando no llenan los requisitos constitucionales correspondientes, como por ejemplo el caso de las leyes impugnadas por falta de refrendo y en el mismo ejemplo caben todos aquellos ordenamientos legales que adolecen como se dijo, de los requisitos formales.

Las diversas causas que originan la evasión tributaria no obedecen únicamente a los factores señalados porque la producción de ese fenómeno concurren también otras circunstancias de diversa índole así, considero la vital importancia de referir este tema a lo que se conoce como conjunto de principios superiores de la imposición.

Adam Smith estudia los cuatro principios teóricos de los impuestos, siendo el primero de ellos el principio de justicia, en virtud del cual se trata de lograr una justa distribución de la carga tributaria y que actualmente se traduce en los principios de generalidad y uniformidad de los impuestos.

Según el principio de generalidad, todo aquel que tenga capacidad contributiva debe estar obligado al pago de impuestos. La uniformidad sostiene la igualdad de todos frente al impuesto. Ahora bien, sean cuales fueron los criterios usados para determinar la capacidad contributiva, encontramos repercutiendo fundamentalmente en el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales la necesidad de la existencia de un registro de causantes a efectos de obtener de él los datos objetivos indispensables para la realización de los mencionados principios de generalidad y uniformidad de los impuestos.

Así, con una estricta organización administrativa, se encontraría uno de los más eficaces medios para frenar la omisión en el pago de los impuestos. En México sin embargo una causa no sólo generadora sino intensificante de la evasión tributaria la encontramos en la carencia de un adecuado registro unitario de causantes, que se traduce en facilidad para escapar al control y vigilancia de los órganos que manejan la tributación. Lo anterior no significa que no hayan existido registros de cau-

santes sino que éstos han sido dispersos pues comprendían a los causantes de ramas tributarias determinadas, haciendo casi nula su utilidad, pues se llegó a la situación de que un mismo causante estuviera controlado por un registro no estándolo por otro con lo que evadía el impuesto que no lo tenía registrado.

En el presente año se ha cristalizado el antiguo proyecto del Padrón Nacional de Causantes, con lo que se inicia una etapa en el aspecto fiscal mexicano de grandes perspectivas de beneficio, a medida que se perfeccione el sistema.

Encontramos en segundo lugar, el principio de certidumbre que se refiere a la necesidad de que los impuestos sean fijos, determinados, y no arbitrarios para lo que se requiere de una redacción de la ley lo más precisa y clara posible, así como una adecuada difusión de la misma por todos los medios pertinentes y con la mayor oportunidad.

Cualquier imprecisión en el contenido o en la redacción del texto legal puede ser causa de evasión tributaria por cuanto se abre la puerta a toda clase de impugnaciones contencioso-administrativas, con objeto de obtener una resolución contraria al fisco. Claro que esta forma de eludir el tributo es jurídicamente permitida; pero desde el plano de la consideración moral es de una discutible validez.

En tercer lugar tenemos el principio de comodidad, según el cual el impuesto debe recaudarse en la forma y en la época que más convengan a los intereses de los contribuyentes.

Aquí también encontramos otra causa de evasión fiscal, cuando la administración no sigue este principio, pues si la forma de recaudación no es la adecuada, se generará obstáculo para el pago de los causantes y al hacer más difícil el cumplimiento de sus obligaciones, insensiblemente se les puede orillar, a evadir el impuesto, en muchos casos hasta involuntariamente. Igual cosa puede decirse de la época de pago.

En cuarto y último término está el principio de economía

cuya esencia radica en que el costo que arroje la recaudación debe ser el más bajo posible.

Encontramos una causa más de evasión impositiva en este principio, pues puede motivar que si la cantidad que se destina a obras, servicios y necesidades públicas es insuficiente, en el ánimo de los causantes se forja la idea de que sus aportaciones están siendo mal administradas; idea que se aceniará más, invitando a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales si, como sería de esperar, para disponer de fondos suficientes en un momento dado se lleva a cabo la elevación de las cuotas.

CAPITULO SEGUNDO

EL ARTICULO 14 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

3.—El artículo 14 y su reforma.

Cuando el 1o. de enero de 1939 entró en vigor en toda la República el Código Fiscal de la Federación, el artículo 14 constaba de cinco párrafos:

“De todo ingreso proveniente de multas percibido en definitiva con motivo de denuncias de particulares, corresponderá a estos un 20% siempre que el esclarecimiento de las infracciones de que se trata obedezca a datos concretos ministrados por el denunciante.

En ningún caso podrá otorgarse a los denunciantes participación en ingresos por los impuestos, derechos, productos o aprovechamientos diversos de las multas, objeto de la denuncia.

Las leyes especiales regularán las participaciones a empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De todas las participaciones que se concedan en multas a empleados o particulares, cuando la resolución que las impuso o los procedimientos de cobro sean impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante los Tribunales Judiciales Federales, se separará por las oficinas pagadoras una quinta parte de la cantidad que por ese concepto vaya a ser pagada, la que

se distribuirá entre los empleados de la oficina central de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que directamente hubieren hecho la defensa de los juicios ante los tribunales mencionados.

Con dicha quinta parte se creará un fondo que deberá distribuirse, proporcionalmente al sueldo de que disfruten, entre las personas que hubieren integrado el personal técnico de la oficina mencionada en la época en que se hubiere iniciado la defensa”.

Los párrafos cuarto y quinto del artículo transcrito dieron origen a disposiciones de carácter general como la “Circular No. 306-3-97, de 9 de mayo de 1939, de la Dirección Técnica de Ingresos, Oficina de lo Contencioso, por la cual se indican las reglas que deben observarse para dar cumplimiento a lo dispuesto en los párrafos cuarto y quinto del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación”, y la “Circular No. 519-10-109, de 6 de junio de 1939, de la Contaduría de la Federación, Oficina del Contador, fijando el procedimiento a que deberá sujetarse el registro de las operaciones derivadas de la constitución y manejo del Fondo creado de conformidad con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

Ambas disposiciones han quedado sin efecto al ser derogados los citados párrafos cuarto y quinto del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, por Decreto de 29 de diciembre de 1947, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año.

Lo interesante para el estudio que pretendo radica en que desde la publicación del Código Fiscal hasta el presente, el sistema general de participaciones permanece el mismo, sin que nadie se haya preocupado por suplir sus omisiones y corregir sus fallas.

Digo que el sistema de participaciones ha permanecido inalterado porque, desgraciadamente, la llamada reforma de 1947 lo único que hizo fué suprimir los párrafos cuarto y quinto

del artículo 14, como queda dicho, pero para nada tocó el texto de los tres primeros párrafos.

Refiriéndose los mencionados párrafos cuatro y quinto del artículo 14 a la creación de un fondo repartible entre el personal técnico que llevara a cabo la defensa de las multas impugnadas y en las cuales hubiera mediado denuncia, he tratado de encontrar la verdadera razón que dió motivo a la reforma.

Sin embargo, dicha razón no me ha sido posible localizarla en ningún documento, pues la exposición de motivos o las consideraciones de la iniciativa de ley correspondiente son de una vaguedad tan grande que seguramente nadie puede sacar de su texto conclusión útil alguna. En la parte conducente dice la iniciativa de ley a que me refiero: "... a promover una reforma del Código Fiscal de la Federación, con el triple propósito de sentar nuevas bases para que la administración de justicia en materia fiscal, a la vez que más expedita esté en posibilidad de depurar y profundizar los conceptos jurídicos que forman su jurisdicción; de corregir la contradicción señalada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que convierte en normas imperfectas las disposiciones que regulan la devolución de cantidades pagadas por error e indebidamente por los particulares al fisco y de suprimir en esta misma materia un precepto anticuado e injusto que inexplicablemente se había mantenido en vigor hasta la fecha".

Ante la imposibilidad de descubrir por el texto transcrito los motivos que dieron origen a la reforma del mencionado precepto, hube de recurrir a interrogar a algunos de los antiguos servidores de la Secretaría de Hacienda que por haber vivido la época de la Reforma podrían ilustrarme al respecto.

Las versiones recogidas difieren bastante entre sí. Algunos afirman que en dicha medida influyó la presión de otras dependencias con personal técnico de abogacía que se sintió injustamente discriminado al no tener la posibilidad de obtener un ingreso extraordinario como el que fijaba el párrafo cuarto del artículo 14. Una segunda versión explica que la reforma

se efectuó en virtud de considerar las autoridades superiores que el sistema establecido era inmoral. Se aducía que siendo los abogados de la Secretaría un personal técnico pagado para hacer la defensa de todos los intereses del Fisco, no había razón para que percibiera, por realizar las mismas actividades por las cuales obtenía sueldo, remuneración especial de ninguna especie.

De las dos versiones expuestas, la segunda parece indudablemente más sólida. Sin embargo, en mi opinión, cualquiera que haya sido el motivo para la reforma, creo que desde el punto de vista práctico no ha traído ningún beneficio y por lo que toca al aspecto moral tampoco. Con los párrafos cuarto y quinto, o sin ellos, el despacho de asuntos se realiza con toda oportunidad y esmero; y ni siquiera puede surgir la sospecha de que tratándose de casos de impugnación de multas aplicadas con motivo de alguna denuncia, el personal encargado de la defensa, por interés monetario, les dé preferencia, pues los asuntos contenciosos están sujetos a términos, y en ésta Secretaría se sigue la práctica de cesar a quien por descuido no despache la promoción correspondiente dentro del plazo debido.

No creo justo, en caso de que éste haya sido el motivo, alegar inmoralidad en el sistema, cuando en la reforma, al no tocar los tres primeros párrafos, se deja inalterado el sistema de participación a los particulares e inclusive a los inspectores de la Secretaría de Hacienda y a los empleados de la misma en funciones de inspección, como adelante se verá. Es evidente que los inspectores perciben sueldo por las labores que realizan, así como los empleados en funciones de inspección; entonces, si la ley considera moral y debido este sistema, puesto que lo tolera, no veo por qué cuando se trata de que al personal técnico se le cubra una parte, irrisoria por cierto, de lo que al denunciante corresponde, se entiende que esto sí es inmoral. La parte que correspondía al personal técnico era apenas un quinto del 20% correspondiente al denunciante, es decir, que mientras el denunciante, en las multas impugnadas, tenía derecho a percibir, en caso de quedar firme la resolu-

ción, un 16% del total de las multas, por el solo hecho de convertirse en delator, posiblemente traicionando la confianza en él depositada por el denunciado y a lo peor hasta habiendo participado en la comisión de la infracción o del delito, al personal técnico encargado de la defensa se le escatimó el 4% restante para la formación de un fondo común repartible, que venía a constituir un premio bien pobre para la dedicación y el esfuerzo de estos servidores del Estado, premio con el cual éste no efectuaba ningún desembolso extraordinario, sino que apenas significaría una forma de derramar parte pequeña de lo correspondiente al denunciante. El sistema de participaciones del artículo 14 puede ser enjuiciado a partir de sus fallas jurídicas, pero igualmente desde el punto de vista moral, desde el cual, adelantándome a lo que después fundamentaré debidamente, con toda seguridad no saldría muy bien librado y tal vez, lo que me llena de gozo, sólo la percepción que se autorizaba al personal técnico es la única parte del precepto que no puede ser duramente criticada desde el plan moral, pues, así si puede hablarse estrictamente de un premio o de un estímulo, ya que no puede tener otro significado dada la índole de la actividad desarrollada.

Mientras subsista el sistema tal y como en la actualidad está, mi opinión sería en el sentido de que se restablecieran los párrafos cuarto y quinto del artículo 14. pero con las modificaciones y adición que a continuación indico. Las modificaciones son las siguientes: 1°—Aumento del porcentaje establecido en el párrafo cuarto, pues me parece demasiado reducido; 2°—Cambio del criterio establecido por el párrafo quinto para la distribución del fondo común repartible, con objeto de que ésta se haga a prorrata y no en atención a los sueldos que cada uno percibe, en virtud de que, indebidamente, la diferencia de sueldos no implica diferencia de ninguna especie en el trabajo; la diferencia en categorías únicamente es de carácter presupuestal, mas no en la calidad e importancia de los asuntos que se despachan. La adición que propongo consiste en el establecimiento también de un porcentaje justo para formar otro fondo repartible a prorrata entre el personal administrativo

4.—El doble sistema de participaciones establecido por el artículo 14.

Atendiendo a la actual redacción del artículo 14 del Código Fiscal se encuentra que en realidad contiene un doble sistema de participaciones, pues en el primero y segundo párrafos se concede a los particulares un 20% del monto de las multas ingresadas en definitiva por infracciones esclarecidas a virtud de datos concretos ministrados por el denunciante, en tanto que en el tercer párrafo se concede participación a los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bien que en la forma regulada por las leyes especiales.

Por cierto que aquí surge la primera cuestión a la cual el intérprete debe enfrentarse; por un lado se da participación a los particulares y por otro a los empleados de la Secretaría de Hacienda. Cabe pues preguntarse si los empleados de otras Secretarías no tienen derecho a participación de ninguna especie cuando denuncien actos violatorios de las disposiciones tributarias y se precisen las infracciones, imponiéndose las multas correspondientes.

En efecto, concedida la participación, en la forma que la determinen las "leyes especiales", a los empleados de la Secretaría de Hacienda, el otro gran grupo de participantes se circunscribe a los particulares; entonces, mencionados en concreto los empleados de una Secretaría en especial, para responder a la cuestión formulada no queda más remedio que atenerse a la significación de la voz "particulares". Ahora bien, el término "particular", aplicado a las personas, no posee un específico significado jurídico, es decir, no es un concepto acuñado por la ciencia jurídica y en consecuencia es menester, para los efectos de interpretación, atenerse a alguna de las acepciones que el vocablo tiene en nuestro idioma. La más adecuada sin duda es la que entiende por "particular" a la "persona que no tiene ningún título o empleo especial". Plantéase así para el intérprete una doble posibilidad: atenerse exclusivamente a la letra, o bien recurrir a los objetivos perseguidos por el precepto. Si se atiende exclusivamente a la letra habría que con-

cluir en el sentido de que los empleados de otras Secretarías no gozan del beneficio de la participación. Pero esta tesis no es posible sostenerla, debido a que negar participación a los demás trabajadores al servicio del Estado sería tanto como sostener un criterio discriminatorio, imposible de justificar desde cualquier punto de vista. Si se reflexiona ahora en que el sistema de participaciones viene a ser un medio, secundario por cierto, para tratar de disminuir la evasión impositiva, hay que reconocer entonces que la falla comentada es de mera redacción, pues no existe razón alguna para limitar la participación excluyendo del beneficio a un sector amplísimo, como lo es el de los servidores del Estado que no dependen de la Secretaría de Hacienda; además de que con ello se perjudicaría la eficacia del sistema, con evidente contradicción del objetivo perseguido.

Aunque el sentido del artículo al hablar de "particulares" no compagina exactamente con las acepciones castellanas del término, estimo que la voz debe entenderse, en este caso concreto y por razón de la necesidad de una correcta interpretación jurídica, como refiriéndose a personas que no presten sus servicios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De esta forma, cualquier empleado del Gobierno, pero no dependiente de la Secretaría de Hacienda, puede ser denunciante en los términos del primer párrafo del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación. Creo que sólo con esta interpretación puede salvarse el escollo de la defectuosa redacción del precepto.

Lo malo de estas fallas es que en ocasiones pasan a otros ordenamientos y, concretamente en el asunto tratado, la inadvertencia del legislador en el artículo 14 apareció también en otra disposición. En efecto, el 19 de abril de 1941 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de 6 de febrero del mismo año, por el cual se concedió a los particulares denunciantes, según el artículo 1º, participación de un 20% de las multas impuestas e ingresadas en definitiva por violación a las leyes y demás disposiciones de pesca, siempre que el esclare-

cimiento de las infracciones obedezca a los datos concretos ministrados por el denunciante. Con la referencia específica a la pesca, el segundo párrafo del artículo 1º es también casi idéntico, punto por punto, al segundo párrafo del artículo 14 del Código Fiscal. En el artículo 2º se estableció igualmente participación de 20% en las multas impuestas por violación a las disposiciones de pesca, pero a favor únicamente de los empleados del servicio de inspección y vigilancia del ramo de pesca, servicio que, como lo dispone la Ley de Pesca en su artículo 48, depende exclusivamente de la Secretaría de Marina. De esta manera, la mala influencia del artículo 14 del Código Fiscal hizo que en el Decreto de 1941 también se plantee al intérprete el problema de determinar si a empleados de otras Secretarías distintas a la de Marina puede corresponder participación cuando denuncien infracciones, es decir, haya asimismo que determinar qué debe entenderse por "particulares", a semejanza de como en el plano fiscal se ha planteado aquí.

Las fallas del artículo no paran aquí, pues como se explicará más adelante, es necesario, cuando se trate de empleados de la Secretaría de Hacienda precisar qué debe entenderse por "leyes especiales". Igualmente, con el texto del primer párrafo del artículo se presentan dificultades de carácter moral, pero tan graves, que ameritan un estudio por separado, que se hará en el curso de este trabajo. Lo incompleto del precepto o por lo menos su falta de reglamentación, hacen surgir problemas relativos al derecho de los denunciantes particulares cuando la Secretaría de Hacienda ejerce la facultad de la condonación por gracia, según las diversas situaciones a que se refiere la fracción II del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación. Finalmente, el derecho de los denunciantes también puede ser afectado cuando, formulada una denuncia y precisadas las infracciones en tiempo y a virtud de los datos concretos ministrados, el Fisco, por causas imputables sólo a él, deja que se cumplan los cinco años que el artículo 58 del Código Fiscal establece para la prescripción de la acción administrativa para el castigo de las infracciones.

5.—El sentido equívoco de la expresión leyes especiales.

En líneas anteriores he afirmado que desde el punto de vista del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, esto es, desde el ángulo más general de la legislación fiscal, es posible y válido hablar de un doble sistema de participaciones: a) el sistema de participaciones a los particulares denunciantes y, b) el sistema de participaciones a empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dice el tercer párrafo del artículo 14: "Las leyes especiales regularán las participaciones a empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". La expresión parece ser bastante clara y, sin embargo, no tiene un sentido preciso. En efecto, para poderse hacer claridad acerca de este sistema de participaciones a empleados es menester preguntarse primeramente qué se entiende o debe entenderse por "leyes especiales" o dicho de otra manera, cuáles son las leyes que desde este punto el legislador reputa como "especiales".

De las normas jurídicas, como de cualquier grupo de objetos, es posible hacer tantas clasificaciones como criterios de clasificación se escojan, pues como dice Eduardo García Máynez (*) "Clasificar es un problema de perspectiva. Hay tantas clasificaciones como criterios de división. Pero la selección de estos no debe ser caprichosa. Posible sería, aun cuando enteramente ocioso, dividir los libros de una biblioteca atendiendo al color de sus tejuelos, o formar grupos de normas de acuerdo con el número de palabras de su expresión verbal. Las clasificaciones tienen únicamente valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas".

El mismo autor expresa que puede hablarse, por un lado, de normas generales o abstractas, y por otro, de normas especiales o individualizadas, pero la clasificación tiene su origen en tanto que el punto de mira utilizado atiende a la determinación o indeterminación de los obligados. Explica el autor,

(*) Introducción al Estudio del Derecho, página 66 Tomo I año 1940.

en la página 81 de la obra citada: "Los preceptos del derecho pueden ser obligatorios para un número indefinido de personas u obligar solamente a uno o varios sujetos individualmente determinados. En el primer caso denominanse normas generales o abstractas; en el segundo, individualizadas o concretas. Las de carácter general encierran siempre un supuesto de cuya realización derivan ciertas consecuencias normativas (facultades y deberes). La actualización de éstas encuéntrase condicionada por la producción de aquél. De lo dicho se infiere que los deberes y derechos subjetivos respectivamente impuestos y otorgados por las normas jurídicas, sólo nacen a cargo o a favor de los sujetos que desde un principio están comprendidos en la hipótesis normativa, o de los que posteriormente se colocan dentro de la misma. El número de personas que resultarán obligadas o facultadas por la norma general no es determinable de antemano. Pongamos un par de ejemplos. El artículo 1860 del Código Civil del Distrito y Territorios Federales dice que "el hecho de ofrecer al público objetos en determinado precio, obliga al dueño a sostener su ofrecimiento". ¿A cuántos sujetos liga este precepto? La respuesta sólo puede ser: a tantos cuantos sean los que se sitúen dentro del supuesto normativo, es decir, a todos aquellos que ofrezcan objetos al público en determinada cantidad. En cambio, un contrato de aparcería celebrado entre Juan y Pedro es una norma especial, que únicamente crea obligaciones y derechos en relación con Pedro y Juan. Las normas especiales o individualizadas divídense en privadas y públicas. Las primeras derivan de la voluntad de los particulares; las segundas de la actividad de las autoridades. Tienen carácter privado los contratos y los testamentos; público las resoluciones judiciales y administrativas (sentencias, concesiones, etc.). Los tratados internacionales deben considerarse también, en nuestro concepto, como normas individualizadas de índole pública".

Huelga decir que la clasificación contenida en el libro de García Máynez no es útil para los fines de interpretación del tercer párrafo del artículo 14. Sin embargo, su mención en este trabajo obedece a la necesidad de mostrar que la expre-

sión "leyes especiales" no sólo carece de un específico sentido o significado, sino que, por el contrario, es bastante equívoca. En efecto, en la legislación penal también se usa la expresión, por ejemplo, en el artículo 6º del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, que dice: "Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial, se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes de este Código" y el artículo 3º transitorio del mismo ordenamiento dispone: "Quedan vigentes las disposiciones de carácter penal contenidas en leyes especiales, en todo lo que no esté previsto en este Código". Desde este punto de vista resulta entonces que el Código Fiscal de la Federación, por cuanto a que tipifica diversos delitos que son considerados de carácter fiscal es una "ley especial", aunque desde el punto de vista tributario, por su contenido y finalidad, es la más general de las leyes fiscales.

Existe sin embargo una fuerte inclinación por parte de algunos funcionarios de la Secretaría de Hacienda a considerar que, en el aspecto fiscal, por leyes especiales deben entenderse cada uno de los ordenamientos que regulan los distintos renglones impositivos. De esta forma resultaría que los únicos empleados con derecho a participación son aquellos a quienes la suerte ha favorecido al ser adscritos a alguna dependencia donde se maneje o aplique una ley tributaria que conceda participaciones. No impugno el criterio, al fin y al cabo es una interpretación surgida por la imprecisión de la ley pero, en todo caso, me pregunto ¿qué objeto tiene que el artículo disponga que las leyes especiales regularán las participaciones a empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público?, bastaría con que en las leyes impositivas se estableciera el sistema, siendo éste tan perfectamente válido que para nada se necesitaría la referencia a él en el Código Fiscal de la Federación.

En contraposición al punto de vista expuesto no ha faltado quien sostenga que el sentido del artículo, al hablar de leyes especiales, es apuntar que las participaciones deben regirse

mediante disposiciones dictadas exclusivamente con ese fin, es decir, que puedan ser consideradas en sí mismas como leyes especiales en virtud de referirse particularmente a las participaciones. Me parece que tampoco puede ser aceptado este criterio, pues entonces se plantearía una contradicción entre lo preceptuado por el Código Fiscal y las disposiciones concediendo participaciones que se contienen en algunos ordenamientos impositivos, pudiendo citarse como caso típico y más conocido el Código Aduanero y con anterioridad, la Ley Aduanal.

Tratando de hacer una interpretación armónica, creo que lo más correcto sería adoptar un término intermedio entre los últimos dos criterios expuestos, pero ello no significa pretender conciliar ambos pareceres, pues eso sería eclecticismo, postura que no suscribo. Se trata simplemente de no inclinarse ni por uno ni por otro criterio y sí en cambio aplicar la máxima de hermenéutica legal que reza: donde el legislador no distingue, el intérprete no debe distinguir. Tal posición tiene la ventaja de evitar las críticas justificadísimas que a los criterios expuestos pueden formularse y, además, permite sostener una opinión que a mi juicio, a más de poseer mayor corrección jurídica está en mejor acuerdo con los datos objetivos dimanados de la propia legislación.

6.—El criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con fecha 9 de julio de 1954 el señor Director de Oficinas Federales de Hacienda dirigió a todos los Jefes de dichas dependencias, el oficio-circular N° 314-II-OT-14964, expediente 138.4(010)/1806, que expresa: "De acuerdo con el estudio que con fecha 3 de marzo de 1954 llevó a cabo la Procuraduría Fiscal de la Federación y que fué aprobado por el C. Subsecretario de Impuestos, sobre la vigencia y aplicabilidad del Decreto de 30 de agosto de 1934, se llegó a la conclusión de que a todos los empleados de la Secretaría de Hacienda

y Crédito Público, en funciones de inspección, les corresponden las participaciones que establece el mencionado Decreto”.

El criterio de la Secretaría de Hacienda no ha variado desde entonces; pero seguramente lo más interesante radica en conocer cuáles fueron las consideraciones que llevaron a la Procuraduría Fiscal a sentar su tesis. Así pues, y por abundar en los puntos de vista sostenidos, permítanseme dar a conocer dichos razonamientos. Efectivamente, como lo indica la circular del señor Director de Oficinas Federales de Hacienda, el estudio de la Procuraduría Fiscal que fué aprobado por el señor Subsecretario de Impuestos es de fecha 3 de marzo de 1954; pero tal estudio surgió de otro anterior, de fecha 15 de octubre de 1953, donde se resolvió el caso particular de un empleado que reclamaba participación en una multa impuesta a virtud de infracciones que descubrió actuando en funciones de inspección. Realmente el dictamen de 3 de marzo de 1954 no viene a ser más que la consideración general del problema que había sido abordado en el dictamen precedente de 15 de octubre de 1953, por lo que estimo pertinente dar a conocer ambas opiniones que a mi juicio se complementan mutua y recíprocamente.

En la parte conducente y omitiendo, por razones obvias, tanto el nombre de la negociación visitada como el del inspector reclamante, el dictamen de 15 de octubre de 1953 dice así:

“2º—El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo establece: “Las leyes especiales regularán las participaciones a empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”. 3º—Como el último párrafo del artículo 14 no precisa cuáles son estas “leyes especiales” entonces la expresión debe ser interpretada como refiriéndose tanto a las leyes que exclusivamente establecen participaciones a empleados, como a las leyes que regulan los distintos renglones impositivos, cuando en alguno o algunos de sus artículos asimismo establecen participaciones a empleados en determinados ingresos dentro del renglón que consideran. 4º—El Decreto de 30 de agosto de 1934, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año, que concede participación en las multas al personal de inspección de la Dirección General

de Ingresos "y a los empleados en el ejercicio de funciones de inspección", es desde luego, de acuerdo a lo expresado en el inciso 3º, una de las "leyes especiales" de que habla el citado artículo 14 del Código Fiscal, aunque haya sido promulgado con anterioridad al Código. 5º—El Decreto de 30 de agosto de 1934, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año, no ha sido derogado, pues ni el Código Fiscal contiene disposición al respecto ni existe decreto alguno en este sentido. Es más, el 6 de julio de 1943 se promulgó un decreto, publicado el 9 del propio mes y año en el Diario Oficial de la Federación, con el que se adicionó el Decreto de 30 de agosto de 1934 en lo que toca a participaciones en inspecciones practicadas en la rama de pulques. Esta adición establece, en sentido jurídico positivo, la indudable vigencia del mencionado Decreto de 30 de agosto de 1934. Además, posteriormente a 1943 no se ha publicado ninguna ley o decreto que derogue o siquiera modifique el Decreto de 30 de agosto de 1934, tal como quedó después de la adición que se introdujo por Decreto de 6 de julio de 1943, del que se ha hecho referencia líneas arriba. 6º—El artículo 1º del Decreto de 30 de agosto de 1934 concede participaciones del 25% en las multas impuestas en definitiva, en la siguiente forma: a) "al personal de inspección dependiente de la Dirección General de Ingresos" y b) "y a los empleados en el ejercicio de funciones de inspección que se les encomienden..." El caso del señor... debe ser pues interpretado de acuerdo a esta última parte del artículo 1º, toda vez que actuó en funciones de inspección, como se ve en el inciso primero de este escrito (donde se da noticia de la comisión que se confirió al reclamante). Dado que el Decreto de 30 de agosto de 1934 no ha sido derogado, y que el señor... actuó dentro de los términos del artículo 1º del mencionado ordenamiento, procede conceder al solicitante las participaciones que señala el propio artículo y que son "del 25% de las multas que se impongan en definitiva".

El dictamen anterior, como he dicho, constituyó la avanzada para la formulación del dictamen de 3 de marzo de 1954,

que vino a sentar el criterio de la Secretaría haciendo extensivo el beneficio de la participación a todos los empleados de la misma. En este estudio se dijo:

"En el año de 1950 el señor. . . , llevó a cabo una inspección fiscal en la empresa denominada. . . , propiedad del señor. . . Con ese motivo se impusieron multas a la empresa mencionada y posteriormente, el citado agente fiscal solicitó se le concediera participación, con apoyo en el Decreto de 30 de agosto de 1934. Esta Procuraduría, en dictamen número 135 de 15 de octubre de 1953, opinó que eran de concederse al señor. . . las participaciones que solicitaba, dado el tenor general del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el mencionado Decreto de 30 de agosto de 1934, toda vez que el dicho Decreto no ha sido derogado. Mas como otros empleados de distintas Direcciones de la Secretaría de Hacienda e inclusive empleados de esta propia Procuraduría, en funciones de inspección, han solicitado participaciones en las multas que a virtud de su comisión se han impuesto en definitiva, esta Procuraduría ha procedido a tratar de establecer la validez y aplicabilidad, en general, del Decreto de 30 de agosto de 1934. Para ello se ha llevado a cabo el siguiente estudio: 1º.—Es cierto que los términos empleados por el mencionado Decreto, en su artículo 1º, pueden dar la impresión de que la ley tiene como preocupación fundamental referirse al órgano administrativo (El artículo dice: Se concede al personal de inspección dependiente de la Dirección General de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a los empleados que en el ejercicio de funciones de inspección que se les encomienden descubran infracciones a las leyes fiscales, una participación del 25% de las multas que se impongan en definitiva); pero esto es sólo mera apariencia, pues en buena lógica jurídica no sería posible aceptar que el principio que informa el Decreto en cuestión sea el de la sola adscripción, pues esto crearía una situación discriminatoria imposible de justificar, no sólo en este caso sino en cualquier caso que se presentara. El hecho de que se hable concretamente de la Dirección General de Ingresos proviene con toda seguridad de la

necesidad de precisar que ese Decreto no es aplicable a otros empleados regidos en el aspecto que se trata por ordenamientos jurídicos distintos, como es el caso de los empleados de Aduanas. 2º.—Analizada la cuestión desde su íntimo sentido jurídico, la tendencia específica de la ley es en el sentido de conceder participaciones, no a los empleados de la Dirección General de Ingresos, por el hecho escueto de pertenecer a ella, sino a la función de inspección que se realiza. Es pues la función de inspección la que acredita el derecho de los empleados de la Dirección General de Ingresos para ser partícipes en las multas que se impongan. 3º.—Es explicable que la ley hable de empleados en funciones de inspección, pertenecientes a la Dirección General de Ingresos, no sólo por la distinción a que se hace mención líneas arriba, sino porque dada la estructura de la propia Dirección en la época, ella absorbía en lo general las funciones de inspección. 4º.—Si como no cabe dar otra interpretación a la ley, que la de conceder participaciones en vista de la función de inspección, es lógico pensar que al desaparecer la Dirección de Ingresos y pasar funciones de inspección, antes encomendadas a ella, a Direcciones que se crearon de antiguos departamentos de la misma, como es el caso de la Dirección del Impuesto sobre la Renta, cabría conceder las mismas prerrogativas a los empleados que realizaran este tipo de actividades y que estuvieran adscritos a la mencionada Dirección del Impuesto sobre la Renta. 5º.—Si por otra parte el Decreto no ha sido derogado y por tanto conserva toda su vigencia, y antes bien, fué adicionado en el año de 1943 para establecer un porcentaje diferente para los inspectores de aguamiel y productos de su fermentación, esto no puede interpretarse más que en el sentido de que a los inspectores de este ramo se les concede una mayor participación, pero de aquí no puede desprenderse que la parte primera del Decreto en cuestión no pueda ser aplicada a empleados de otras oficinas de la Secretaría de Hacienda, toda vez que la diferencia en la participación sólo radica en la cuantía, mas no afecta sustancialmente al principio básico que dió origen al Decreto, cual es el de

premiar la función de inspección que trae como consecuencia ingresos al Fisco Federal. Este sistema de estímulo al cumplimiento de la ley es tan válido y tan jurídico como el sistema del castigo, bien que el último sea el más comúnmente usado. El objeto principal de la ley al conceder estas participaciones es el de evitar por tal medida inmoralidades, con el correspondiente perjuicio para el Fisco, a más de premiar la gestión honesta y efectiva de los servidores del Estado. 6º.—El caso de los empleados de la Procuraduría Fiscal en funciones de inspección, podría tal vez presentar dudas de si les es aplicable el Decreto de que se trata, en virtud de que la Procuraduría es de reciente creación. Sin embargo, debe pensarse, dado el sentido general de la ley, que también deben gozar de los beneficios que ésta establece, pues, es obvio que estas funciones de inspección realizadas por empleados de la Procuraduría, pueden ser perfectamente encajadas dentro de la ley, con la sola condición de que a consecuencia de la actividad realizada se produzcan los efectos de la aplicación de sanciones. Este criterio de la aplicación de sanciones para los efectos de la participación es la única nota caracterizante que la ley ha establecido para conceder los premios; en tal virtud, si la ley vigente no distingue estas funciones de inspección con otras notas características, es consecuente admitir que los empleados de la Procuraduría en funciones de inspección están en el mismo caso que lo estuvieron los de la extinta Dirección General de Ingresos. Si el criterio es de conceder beneficios a los que realizan funciones de inspección que traigan aparejados ingresos al Fisco Federal, y el Decreto está vigente, procede entonces conceder estas participaciones, en el porcentaje que establece el artículo 1º. a todos los empleados de la Secretaría de Hacienda que estén en el caso que específicamente señala la ley, y hasta en tanto el Decreto aludido no sea derogado en todo o en parte por alguna disposición relativa a la materia”.

7.—Reflexiones complementarias.

Mi criterio coincide con el de la Secretaría de Hacienda, sin embargo, creo que en algunos aspectos los dictámenes formulados pueden todavía reforzarse, por cuanto hace a los ra-

zonamientos fundamentales. Pienso con la Secretaría de Hacienda que el multicitado Decreto de 30 de agosto de 1934 puede ser calificado como una de las leyes especiales a que se refiere el último párrafo del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, por la imprecisión de su texto; pero estimo además que no es esta la única razón, sino también la necesidad lógica de interpretar armónicamente la legislación, pues de otra manera se caería en extremos desarticulantes del sistema, con las consecuencias apuntadas en el inciso número 1 del presente capítulo.

Me parece asimismo muy correcta la afirmación de que el Decreto de 30 de agosto de 1934 conserva toda su vigencia, no sólo porque no ha sido derogado, sino porque además fue adicionado mediante el Decreto de 6 de julio de 1943, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 del mismo mes y año, y cuyo texto dispone: "Artículo Unico.—Se adiciona el Decreto de 30 de agosto de 1934, que concede al personal de inspección dependiente de la Dirección General de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una participación en las multas que se impongan, con los siguientes artículos:

5°.—La multa equivalente a un tanto del impuesto omitido que señala la parte final de la fracción XII del artículo 236 del Código Fiscal de la Federación (aquí hay una errata pues se trata evidentemente de la fracción XII del artículo 233), tratándose de aguamiel y productos de su fermentación, se aplicará como participación al personal de inspección del ramo, dependiente de la Dirección de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a los empleados que en el ejercicio de funciones de inspección que se les encomienden descubran las infracciones a que se refiere el precepto legal citado.

No es por lo tanto aplicable al personal mencionado en el párrafo anterior lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto que se adiciona.

6°.—Los partícipes podrán, si el interesado desea cubrir desde luego las prestaciones a su cargo, recibir su importe o sea el impuesto omitido y la multa correspondiente, a cuyo

efecto están autorizados a expedir los recibos oficiales cuyos juegos les serán proporcionados por el Departamento de Impuestos sobre Bebidas Alcohólicas y Azúcar, mediante recibo debidamente especificado.

En el caso en que las disposiciones especiales los obliguen a rendir cuenta del desarrollo de sus labores, informarán al Departamento del uso de los recibos oficiales que les hayan sido entregados, y diariamente concentrarán a la Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción correspondiente, el producto de lo cobrado.

El personal oficial de que trata el presente artículo, estará sujeto a los descuentos prevenidos por la Ley sobre Garantía y del Manejo de Funcionarios y Empleados Federales vigentes.

7º.—En los casos de pago inmediato a que se refiere el artículo anterior, los partícipes harán efectiva desde luego la participación que les corresponde y otorgarán el recibo al dorso de los ejemplares de los recibos oficiales que deban devolver al Departamento.

Si el interesado se manifiesta inconforme con la multa que se le impone, y se encuentra debidamente garantizado el interés fiscal, se cubrirá de toda manera al inspector desde luego el importe de la participación que le corresponde, de acuerdo con los artículos anteriores, pero se separará la quinta parte de esa cantidad, para los efectos a que se refiere el artículo 14 del "Código Fiscal de la Federación".

Soy de opinión que, como lo ha expresado la Procuraduría Fiscal de la Federación, la expedición del Decreto de 6 de julio de 1943 afirma, sin lugar a dudas, la vigencia del de 30 de agosto de 1934, pues si así no fuera no encuentro cómo se pueda adicionar éste. Pero además, me permito agregar que el Decreto de 6 de julio de 1943 no es la única disposición que sirve para este efecto; hay también otras que publicadas en plena vigencia del Código Fiscal reafirman el criterio expuesto, por ejemplo, la "Circular N° 303-7-46, de 11 de abril

de 1941, de la Dirección General de Egresos, que reglamenta el pago de participaciones en multas con cargo al Presupuesto de Egresos". así como también la "Circular N° 212-21-133, de 24 de agosto de 1943, de la Dirección de Ingresos, Departamento de Oficinas Federales de Hacienda, ordenando se suprima la formación y envío de oficios comunicando el pago de participaciones en multas mayores de \$ 100.00", e igualmente la "Circular N° 212-1-2, de 8 de enero de 1944, de la Dirección de Ingresos, Departamento de Oficinas Federales de Hacienda, por la cual se dan instrucciones para el cumplimiento del Decreto de 6 de julio último, relativo a participaciones en multas por omisión del impuesto sobre aguamiel".

Por otra parte, a más de las disposiciones citadas, existe la circunstancia, como la ha señalado la Procuraduría Fiscal, de que no existe precepto o Decreto alguno que derogue, total o parcialmente el ordenamiento objeto del comentario, y así, creo que es el caso de entrar a la supletoriedad del artículo 9° del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, de aplicación en toda la República en asuntos del orden federal, como lo dispone el primer párrafo del artículo 11 del Código Fiscal, y que expresa: "La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior".

La interpretación sentada por la Procuraduría Fiscal ha venido a disipar las dudas; pero como quiera que el Decreto de 30 de agosto de 1934 no ha dejado de estar vigente, aunque desde hace años no se aplique, surge conexamente el problema del pago a inspectores y empleados en funciones de inspección de las participaciones que les correspondan por multas impuestas en fechas anteriores a la aprobación del dictamen. Desde luego, nadie puede alegar en contra que el Decreto de 30 de agosto de 1934 había estado inoperante pues, como dice el citado Código Civil en su artículo 10: "Contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario". La Secretaría de Hacienda está pues

obligada a cubrir estos adeudos, siempre y cuando no hayan prescrito. A este respecto diré que evidentemente no son aplicables las disposiciones del Código Fiscal de la Federación contenidas en el artículo 61, pues éste se refiere a cantidades pagadas de más o indebidamente por los particulares. No cabe tampoco la supletoriedad de la legislación civil porque existen disposiciones que regulan la prescripción de créditos a cargo del Gobierno Federal.

El único artículo transitorio del Decreto de 30 de agosto de 1934 dispone que entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, cosa que aconteció el 31 del mismo mes y año. En tal virtud, tal vez pudiera darse el caso de que existieran créditos pendientes de pago a inspectores y empleados de la Secretaría de Hacienda en funciones de inspección, desde esa fecha y hasta la actualidad.

Los adeudos pendientes de pago que hayan nacido a virtud del Decreto de 30 de agosto de 1934 prescriben conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley de Prescripción de 31 de mayo de 1901, que expresa: "Todas las acciones, créditos y reclamaciones de cualquier naturaleza que sean, cuyo derecho al cobro haya nacido en el ejercicio fiscal en curso de 1900 y 1901, o en los siguientes, prescribirán sin que jamás puedan hacerse valer en contra del Erario Federal, si no fuesen liquidados, comprobados y pagados dentro de los cinco años fiscales inmediatamente posteriores al ejercicio en que se haya originado el mencionado derecho". Esta prescripción opera siempre y cuando no se dé el caso contemplado en el artículo 13: "No correrá la prescripción, en los términos de que habla el artículo anterior, respecto de aquellos créditos y reclamaciones cuya liquidación, comprobación y pago hayan dejado de verificarse por omisión de las Oficinas de Gobierno, siempre que los interesados justifiquen estos hechos, así como el de haber presentado en tiempo oportuno su memorial con los documentos en que fundan su reclamación, y haber llenado todos los requisitos exigidos por las leyes y reglamentos respectivos".

La citada Ley de Prescripción es la única aplicable a la situación que se estudia, pues la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, de 31 de diciembre de 1941, expresamente excluye a las participaciones de la aplicación de la misma. Dice el artículo 2º: "Se exceptúa de lo dispuesto en el artículo anterior (el artículo 1º expresa: "Se autoriza al Ejecutivo de la Unión para que, por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación, depure y reconozca las obligaciones no prescritas a cargo del Gobierno Federal, nacidas o derivadas de hechos jurídicos acontecidos durante el período que comienza el 1º de enero de 1929, inclusive, al 31 de diciembre de 1941, inclusive, y que se hallen pendientes de pago"), los siguientes créditos: XII.—Los de participaciones en impuestos, derechos, productos o aprovechamientos".

Ahora bien, sobre el artículo 1º del Decreto de 30 de agosto de 1934 me parece que todavía hay qué decir. Antes, sin embargo, voy a transcribir la citada disposición para tener una visión completa de ella, como hice con la edición del año 1943 que ya fué transcrita. Dice así:

"Artículo 1º.—Se concede al personal de inspección dependiente de la Dirección General de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a los empleados que en el ejercicio de funciones de inspección que se les encomienden descubran infracciones a las leyes fiscales, una participación del 25% de las multas que se impongan en definitiva.

Artículo 2º.—Se tomará como base para calcular la participación a que se refiere el artículo anterior, la resolución que dicte la Oficina de Multas y que quede firme.

En los casos de recurso ante el H. Jurado de Infracciones Fiscales, la participación se calculará sobre el monto determinado por su resolución.

Cuando la multa impuesta sea condonada parcialmente, la participación se calculará sobre la parte no condonada, pero si la es totalmente, el inspector no tendrá derecho a participación.

Si se interpone el recurso de amparo, la participación estará sujeta a los resultados de la resolución judicial dictada en definitiva.

Artículo 3º.—En todo caso la participación se hará efectiva hasta el momento en que las multas ingresen al Erario; pero los inspectores tendrán derecho a solicitar que se activen los procedimientos de cobro, cuando pasados tres meses de la fecha de la resolución que cause estado, no haya sido cobrada la multa.

Artículo 4º.—La participación se liquidará por la Oficina de Multas dependiente de la Dirección General de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La participación sólo se concederá en las multas que se descubran a partir de la fecha en que entre en vigor el presente Decreto.

Artículo transitorio.—El presente Decreto entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial”.

La Secretaría ha sostenido que la finalidad de la disposición tiende a premiar la gestión empeñosa de los trabajadores, merced a la cual el Erario percibe entradas por concepto de multas. Igualmente ha manifestado, y también me parece correcto, que el beneficio acordado no es en virtud de la sola adscripción, sino en relación fundamental con la función de inspección que se realiza. Además, como asimismo lo expresó la Secretaría, es lógico que la ley hable del “personal de inspección dependiente de la Dirección General de Ingresos . . .”, porque ésta concentraba dichas funciones en la época. No obstante lo acertado de la opinión de la Procuraduría Fiscal, estimo que un mejor análisis del artículo 1º del Decreto de 30 de agosto de 1934 vendría a reforzar considerablemente su punto de vista. En efecto, el 25% de participación concedido por el precepto es para la función de inspección, pero para dos clases de sujetos: a) para los inspectores dependientes de la Dirección General de Ingresos y, b) para los empleados en el ejercicio de funciones de inspección que se les encomienden.

Nótese entonces, que en el segundo caso la ley no especifica que dichos empleados sean precisamente dependientes de la citada Dirección. De esta forma resulta que la disposición no sólo no sostiene ningún criterio discriminatorio sino que, al contrario, prevé el caso de que algún empleado de otra dependencia realice funciones de inspección y, consecuente con la finalidad de premiar la función, acuerda también el beneficio.

CAPITULO TERCERO

DENUNCIA PARTICULAR Y RESPONSABILIDAD PENAL

8.—El “denunciante” particular es un delator.

Después de haber afirmado que en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación se contiene un doble sistema de participaciones y expuesto el criterio de la Secretaría de Hacienda como el mío propio para comprobar lo dicho, por lo que toca a las participaciones a empleados de la misma dependencia, conviene ahora detenerse en el sistema de participaciones a los particulares denunciantes.

A riesgo de caer en molesta repetición, pero con objeto de hacer más comprensible el desarrollo de este trabajo, me permito transcribir, una vez más, los dos párrafos iniciales del citado artículo 14: “De todo ingreso proveniente de multas percibido en definitiva con motivo de *denuncias de particulares*, corresponderá a estos un 20% siempre que el esclarecimiento de las infracciones de que se trata obedezcan a datos concretos ministrados por el *denunciante*. En ningún caso podrá otorgarse a los *denunciantes* participación en ingresos por los impuestos, derechos, productos o aprovechamientos diversos de las multas, objeto de la denuncia”.

Jurídicamente hablando, el término denuncia y en consecuencia el de denunciante, tiene una específica significación en el Derecho Procesal Penal, por lo que estimo conveniente hacer algunas reflexiones al respecto con objeto de no caer en confusiones posteriores.

En la parte relativa de su artículo 16 dice la Constitución de la República que "No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, a no ser por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal. . ."

Manuel Rivera Silva (*) expresa: "Así pues, en la actualidad, conforme lo señala el artículo 16 constitucional, sólo son aceptadas como instituciones que permiten el conocimiento del delito, la denuncia y la querrela o acusación, siendo de advertir que, el propio artículo no establece tres instituciones diferentes, a saber: denuncia, querrela y acusación, sino exclusivamente dos: la denuncia y la querrela o acusación".

"La denuncia es la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos. La denuncia definida en la forma que antecede entrega los siguientes elementos:

- a) Relación de actos que se estiman delictuosos;
- b) Hecha ante el órgano investigador; y
- c) Hecha por cualquier persona".

Después, el autor en cita, en la página 91, al referirse a los elementos de la denuncia, concretamente al apuntado en segundo lugar, expone:

"b).—La relación de actos debe ser hecha ante el órgano investigador. En efecto, teniendo por objeto la denuncia que el Representante Social, se entere del quebranto sufrido por la sociedad, con la comisión del delito, es obvio que la relación de actos, debe ser llevada a cabo ante el propio Representante Social".

"La denuncia, dice el propio autor, (en los delitos perseguibles de oficio) y la querrela (en los casos citados) son

(*) Procedimiento Penal, Editorial Porrúa, 1944, página 90.

requisitos indispensables para la iniciación del procedimiento. Desde este punto de vista se les puede llamar requisitos de procedibilidad o sea, requisitos que ha menester llenar para que el procedimiento pueda tener vigencia" (página 100).

Ahora bien, cuando una persona no empleada en la Secretaría de Hacienda pone en conocimiento de ésta actos de algún causante que implican omisión de impuestos, indudablemente no está presentando una denuncia, por lo menos en la específica significación técnico jurídica que líneas arriba se ha dejado sentada.

Quién pone en conocimiento de la Secretaría incumplimientos tributarios da a conocer únicamente dos clases de actos, a saber: a) actos u omisiones que constituyen meras infracciones administrativas y, b) actos u omisiones que entrañan la comisión de un delito. Cuando el llamado denunciante informa de infracciones administrativas nunca podría hablarse de denuncia, pues ésta, como lo he dicho, pertenece al aspecto penal. Si los actos en cuestión constituyen delito, tampoco puede decirse que se ha hecho una denuncia, por no llenarse las condiciones jurídico positivas ni doctrinarias que caracterizan dicho requisito de procedibilidad.

Una elemental condición del proceder científico demanda la unitariedad en la significación conceptual, por lo tanto, si en Derecho Procesal Penal el término denuncia posee un sentido preciso, estimo que no es lógicamente válido utilizarlo en la legislación fiscal para calificar una situación que ni siquiera puede considerarse como semejante; hacer tal cosa significa introducir la confusión y contribuir a oscurecer los conceptos.

Así pues, hablando con propiedad y preocupación por la claridad de los conceptos habría que decir, al referirse a los particulares mencionados en el artículo 14 del Código Fiscal, que estos no son denunciantes sino, en la correcta significación castellana del término y sin el sentido peyorativo que generalmente se asigna a la voz, son delatores o sicofantes.

9.—La denuncia de particulares y el artículo 13 del Código Penal.

En el primer párrafo del multicitado artículo 14 del Código Fiscal sólo se establecen dos requisitos, para que los particulares denunciadores tengan derecho a la participación del 20% sobre el monto de las multas impuestas, y ellos son: "a) que el ingreso proveniente de las multas haya sido percibido en definitiva y, b) que el esclarecimiento de las infracciones obedezca a datos concretos ministrados por el denunciante".

Lo curioso del caso es que con tales condiciones, particularmente la enumerada en segundo término, el precepto que se comenta se convierte en una verdadera paradoja. Por un lado, la ausencia de mayores requisitos produce impresión de que el Estado quiere que cualquier persona sea denunciante, sin que para ello exista impedimento por la posible descalificación moral de algunos sujetos, lo cual por sí sólo sería motivo suficiente para formular agudas críticas; pero he aquí que una lectura más detenida de la disposición entrega la seguridad de que la segunda de las condiciones impuestas ha llevado a cabo la máxima restricción por lo que hace a los sujetos denunciadores, sólo que dicha restricción no pudo haber sido ni más desafortunada, moralmente hablando, ni más contradictoria, desde el punto de vista jurídico. Desafortunada en el plano moral porque sin querer, ya que no puedo pensar que haya sido intencionadamente, se llevó a cabo una selección a la inversa, y desafortunada también en el aspecto jurídico porque trajo consigo la nulificación injustificada de ciertos principios y preceptos jurídicos. Me explicaré.

En toda mala llamada denuncia acontece que el delator, para tener derecho a la participación, necesita poner en conocimiento de las autoridades fiscales datos tan concretos y precisos que no quepa otra conclusión más que la de que las infracciones se precisaron gracias a los informes ministrados. Pero creo no es necesario ser muy perspicaz para pensar que quien posee tales datos es porque tiene un conocimiento más

o menos completo de las actividades del denunciado, por lo que hace a sus negocios. De esta manera sucede, con bastante frecuencia, que los denunciantes particulares han sido personas de la confianza del sujeto denunciado, lo que trae como consecuencia que mediante el dinero ofrecido el mismo Estado alienta a los particulares a la realización de actos que generalmente repugnan el sentimiento de las personas, pues nunca ha sido bien vista la traición a la confianza depositada.

No faltará seguramente quienes en su afán por defender la disposición que impugno, dirán que ante el interés colectivo o social lesionado por el renuente al pago de sus impuestos no tiene validez el hablar de una lealtad entre particulares, y menos, como sucede repetidamente, cuando se realizan actos que entrañan la comisión de algún delito. Ni siquiera me propongo hacer resistencia a tal argumento, es más, puedo aceptarlo íntegramente, a condición de que los llamados denunciantes ocurran, en interés social y de la justicia en la repartición de la carga tributaria, ante las autoridades administrativas a poner en su conocimiento actos lesivos al fisco que se estén cometiendo o sepan se van a llevar a cabo, y no sólo infracciones consumadas; pero este es un caso verdaderamente quimérico, pues perderían su participación, como lo sería el del denunciante que renunciara, por haber formulado su denuncia por cuestión de principios, a la participación lograda.

Porque generalmente sólo pueden obtener participación aquellos que conocen de cerca la actividad del denunciado, o dicho de otra manera, porque los que traicionan la confianza en ellos depositada son casi los únicos que llenan el segundo requisito establecido por el artículo 14 del Código Fiscal es por lo que me he permitido afirmar que se ha llevado a cabo una selección a la inversa.

Pero cabe preguntarse ¿qué es o, cuál es la naturaleza de la participación? A los defensores del artículo no les queda más que contestar: es un premio. Y yo, nuevamente sin ánimo de polemizar, acepto y doy por buena la respuesta; pero, muy en el fondo, me formulo esta pregunta: ¿qué clase de premio

o de galardón es éste que la propia persona que lo obtiene es la primera interesada en que no conozca su hazaña? Y si se me dice que no son los propios denunciadores los interesados en que no se conozca su acción, sino que es el fisco quien guarda celosamente el secreto para protegerlos de un posible atentado personal, entonces no me queda más remedio que dar de lado todas mis dudas y dedicarme a lamentar que los denunciados sean tan incomprensivos y no sepan apreciar las buenas acciones llevadas a cabo por sus denunciadores.

No quiero pasar a considerar el aspecto que líneas antes denominé contradicción jurídica sin antes plantear, a grandes trazos, pues extenderme en detalles sólo haría innecesariamente largo este trabajo, algunas cuestiones que francamente me parecen difíciles de explicar y justificar con la tesis del premio a los denunciadores particulares, por lo menos tal y como en la actualidad se encuentra el comentado artículo 14 del Código Fiscal.

Por un lado la segunda condición impuesta por el artículo para tener derecho a la participación y por otra parte el descuido en precisar impedimentos para llevar a cabo denuncias, abren la posibilidad de convertirse en denunciante a alguien ligado al denunciado por lazos tan fuertes como los surgidos de la amistad o del parentesco en sus distintas clases y grados.

Se me ocurre pensar, por ejemplo, si podría calificarse como premio a la participación ganada por un hijo que, acogiéndose al artículo 14 del Código Fiscal, ha presentado una denuncia en contra de su padre. Y si también, moralmente hablando, puede justificarse la denuncia que llevara a cabo un cónyuge contra el otro cónyuge. La situación reviste tales caracteres que seguramente nadie se atrevería a tratar de justificarla; pero, a pesar de la repulsa que tal acción produjera, ¿qué puede hacer el fisco? ¿Negarse acaso, conociendo el parentesco, a escuchar la denuncia? ¿Con qué derecho lo haría y sobre todo con fundamento en qué disposición? y lo mismo, de haberse tramitado la denuncia, ¿tendría el fisco apoyo y

fundamento jurídico para negarse al pago de la participación establecida? Semejante situación repugnaría a la conciencia colectiva, pero todavía, para el estudioso del derecho, alcanza límites verdaderamente extraordinarios e inexplicables. En efecto, en Derecho Fiscal puede darse el caso de denuncia de actos que constituyan un delito y el denunciante, hijo o cónyuge, será premiado con su participación, violándose así el respeto que la legislación tiene para lazos tan fuertes como el parentesco por consanguinidad y por afinidad, respeto que se extiende hasta las relaciones de estrecha amistad, amor y gratitud. Así es como surge la paradoja de que lo que la propia legislación positiva respeta y considera un límite inviolable, como en el Derecho Penal, en el Derecho Fiscal se convierte en puerta abierta para actos de personas como las dichas. La demostración es fácil, mientras el artículo 14 exige datos concretos que sólo pueden ser conocidos generalmente de los allegados al denunciado y no pone restricciones de ninguna especie dando pie a que hasta los hijos o los cónyuges puedan lograr participación, en el Derecho Penal tales parentescos constituyen excluyente de responsabilidad, pues según el artículo 15 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales. "Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal: IX.—Ocultar al responsable de un delito o los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impedir que se averigüe, cuando no se hiciere por interés bastardo y no se empleare algún medio delictuoso, siempre que se trate de:

- a) Los ascendientes y descendientes, consanguíneos o afines.
- b) El cónyuge y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado y por afinidad hasta el segundo, y
- c) Los que están ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad; y"

No niego que el ejemplo es extremo y por ello precisamente lo he escogido, para llamar la atención acerca del grado a que por este camino se puede llegar; además, los ejemplos

pueden multiplicarse y ya que fué presentado uno en relación con el Derecho Penal, aprovecho para dar a continuación otro perteneciente al campo del Derecho Civil. Con la absoluta reserva con que el fisco guarda los nombres de los denunciantes bien puede darse la siguiente situación: un individuo formula una denuncia y en virtud de ella obtiene su participación; tiempo después fallece el denunciado y el denunciante se presenta a hacer valer sus derechos hereditarios. Yo pregunto ¿es justa y debida esta situación? Y algo más grave: en las mismas circunstancias, la denuncia es por la comisión de delitos fiscales, pero con la consabida reserva fiscal nadie se entera del nombre del denunciante y entonces se da margen a que éste herede a pesar de ser incapaz de heredar, como lo establece el artículo 1316, fracción II, del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, que a la letra dice:

“Art. 1316.—Por razón de delito son incapaces de adquirir por testamento o por intestado:

II.—El que haya hecho contra el autor de la sucesión, sus ascendientes, descendientes, hermanos o cónyuge, acusación de delito que merezca pena capital o de prisión, aun cuando aquella sea fundada, si fuere su descendiente, su ascendiente, su cónyuge o su hermano, a no ser que ese acto haya sido preciso para que el acusador salvara su vida, su honra o la de sus descendientes, ascendientes, hermanos o cónyuge;”

Pero en fin, no quiero insistir demasiado en las ideas expuestas porque al fin y al cabo podría resultar que todo es cuestión de puntos de vista y por tanto materia de opinión. Sin embargo, líneas antes manifesté que con la segunda de las condiciones exigidas por el artículo sujeto a comentario se cayó en una contradicción de carácter jurídico y es el momento de decir por qué.

Como lo he manifestado antes, la realidad muestra que el denunciante particular, con más frecuencia de lo que fuera

de esperarse, ha sido hombre de la confianza del denunciado y a menudo hasta ha tenido participación ayudando a la comisión del delito, como es el caso de personas que prestan servicios de carácter contable y que por tanto intervienen en los juegos dobles de contabilidad. En estos casos es cuando se plantea claramente la contradicción jurídica pues el Derecho Fiscal con su imprevisión, falla, laguna o como quiera llamársele, contradice y hace nugatorias las disposiciones penales. Véase cómo.

Si el denunciante ha intervenido ayudando al causante en la comisión del delito, entonces resulta un cómplice o mejor dicho un coautor del mismo, y por lo tanto es el caso de estar a lo dispuesto por el Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, de aplicación en toda la República, como lo dispone su artículo 1º, para los delitos de la competencia de los tribunales federales. Dicho Código dice en su artículo 6º que "Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes de este Código"; en concordancia con el Código Penal se tiene el artículo 241 de Código Fiscal de la Federación que forma parte del Título Sexto, relativo a los Delitos Fiscales, y que a la letra expresa: "En todo lo no previsto en el presente Título serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal". Ahora bien, como el Código Fiscal nada dice respecto a casos como el que se considera ni en sus Disposiciones Generales del Título Sexto, ni en cada uno de los delitos que tipifica, no hay más remedio que aplicar las disposiciones normativas de la responsabilidad penal en general, y por ende hay que atenerse a lo preceptuado en el artículo 13 del Código Penal que expresa:

"Artículo 13.—Son responsables de los delitos:

I.—Los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos.

II.—Los que inducen o compelen a otros a cometerlos.

III.—Los que presten auxilio o cooperación de cualquier especie para su ejecución, y

IV.—Los que, en casos previstos por la ley, auxiliien a los delincuentes, una vez que estos efectuaron su acción delictuosa”.

Mas resulta que la situación en Derecho Fiscal es verdaderamente paradójica, pues se llega al extremo de que teniendo responsabilidad penal el denunciante, en alguno de los grados fijados por el artículo 13 del Código Penal, no solamente no se le sigue la acción penal correspondiente sino, oh maravilla, se le da un premio en efectivo. Semejante manera de proceder no puede ser calificada, en el mejor de los casos, sino como una contradicción jurídica, por no decir que un escarnio al propio derecho positivo.

Frente a lo anterior, cualquier argumento defendiendo la permanencia del sistema de participación a particulares, como se encuentra en la actualidad, palidece y pierde su fuerza, porque aun ante el razonamiento, más demagógico que técnico, de la supervivencia del Estado, siempre podría yo decir: bien, sigamos con el sistema, pero por favor sin hacer burla de la ley, o sin que el mismo Estado pase por encima de las propias leyes de la nación. Combatir la inmoralidad de la evasión fiscal también exige que se adopte un sistema que no haga fuerza contra las otras leyes, pues ello da lugar a que surja otra inmoralidad y no puedo estar de acuerdo en que, so pretexto del interés de los ingresos, se combata la inmoralidad también con otra inmoralidad.

Consecuencia de esta situación absurda y contradictoria es que de paso se viola el principio de la indivisibilidad de la acción penal, principio consagrado en el Derecho Procesal Penal y que en síntesis consiste en que debe ejercitarse la acción penal en contra de todos los sujetos que hayan intervenido en la comisión del delito. A este respecto dice Manuel Rivera Silva en su obra citada, página 68: “La acción penal

es indivisible. Con lo anterior se quiere indicar que la acción penal alcanza a todos los que han cometido un delito, sin distinción de personas". Por su parte, Carlos Franco Sodi en su libro titulado "El Procedimiento Penal Mexicano", Editorial Porrúa, Tercera Edición, 1946, página 22, expresa: "El tercero y último carácter de la acción penal consistente en su indivisibilidad, es natural resultado de la necesidad social de perseguir a todos los responsables de un delito y no solamente a uno o algunos de ellos. La indivisibilidad de la acción penal consiste, en que con ella se persigue siempre a todos los que participan en la comisión de un hecho delictuoso". En el mismo sentido se produce Juan José González Bustamante en sus "Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano". (*) "La acción penal es indivisible, es decir, comprende a todas las personas que han participado en la comisión del delito. Esta concepción se funda en un principio de utilidad práctica, con el objeto de evitar que los que hubieren participado en la comisión del delito, se substraigan a la represión".

Ante tan graves cuestiones creo que se justifica ampliamente la afirmación hecha al principio de este inciso, de que con la segunda condición establecida en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, por una parte, y la carencia de otros requisitos, por otro lado, se llevó a cabo, por cuanto a las personas denunciantes, una selección a la inversa y por lo que hace a la legislación una contradicción interna que se torna, desde el punto de vista práctico, en un medio inmoral de tratar de frenar la evasión.

Mejor dicho y para hacer justicia a la legislación, no debe hablarse de que con el artículo 14 del Código Fiscal se llevó a cabo una contradicción jurídica que se plantea en relación con el artículo 13 del Código Penal y con uno de los principios básicos que caracterizan la acción Penal. Yo me permito sostener que la contradicción no aparece en el cotejo de los textos jurídicos, sino que surge cuando el fisco, en su afán de disminuir la evasión impositiva, ha hecho caso omiso o ha

(*) Ediciones Botas, Segunda Edición, 1945, página 75.

olvidado aspectos igualmente importantes del sistema jurídico nacional. Tal estado de cosas no lo atribuyo a intencionada actitud, al contrario, me parece el resultado de una situación jurídica poco madura, pues con todos los esfuerzos no se ha podido hacer de la denuncia particular una institución de Derecho Fiscal, permaneciendo más bien como un medio solapado, raquíto y a veces vergonzante de lucha contra la evasión tributaria, que tantos perjuicios acarrea. En suma, la contradicción jurídica se genera por una actitud práctica del fisco federal, pero no porque los textos legales se encuentren en contraposición.

Hecha esta aclaración, me parece que el fisco podría asumir, aun como está el artículo de marras, una actitud más congruente con el sistema jurídico del país, a la par que una actitud más de acuerdo con la moralidad. Ciertamente que el artículo 14 del Código Fiscal autoriza el 20% de las multas impuestas a favor del particular denunciante, cuyos datos concretos hayan hecho posible el descubrimiento de las infracciones, pero de aquí no se sigue que cuando al denunciado se le enjuicie penalmente, los denunciadores, si han tenido responsabilidad de acuerdo con los varios casos regulados en el artículo 13 del Código Penal, queden al margen de los efectos de la acción penal ejercida por el Ministerio Público Federal. Es decir, que lo dispuesto en el Código Fiscal debe entenderse en el sentido de que se concede la participación siempre y cuando el denunciante nada tenga que ver en los actos delictivos, cuando de estos se trate. En este plano sostengo que cuando un denunciante colabora en alguna forma en el delito, tiene responsabilidad penal y debe, igual que al denunciado, enjuiciarse, perdiendo por lo tanto su participación. El fisco haría bien en investigar en todos los casos procedentes esta posible circunstancia.

10.—Denuncia fiscal y delación secreta.

En la evolución de las formas persecutorias el derecho ha pasado por diferentes etapas, según la circunstancia histórica

de los pueblos. En nuestro país se han dado varios sistemas persecutorios, algunos de los cuales han sido desterrados, para fortuna nuestra, por el legislador constitucional. Don Manuel Rivera Silva, en su obra citada, página 90, dice al respecto: "Al tratar las generalidades de la función persecutoria, dijimos que la iniciación de esta función no quedaba al arbitrio del órgano investigador sino que era menester, para iniciar la investigación, el cumplimiento de ciertos requisitos legales. Esos requisitos legales son la presentación de la denuncia o de la querrela. El señalar como únicos los requisitos que hemos apuntado ofrece como reverso el destierro total, de nuestro Derecho, de instituciones jurídicas como la pesquisa particular, la pesquisa general, la delación anónima y la delación secreta. Es decir, el legislador prohibió la indagación sobre una población o provincia, o sobre una persona determinada hecha con el objeto de averiguar quién o quienes habían cometido delitos, los cuales constituyen la pesquisa general y la pesquisa particular, bondadosamente aceptadas en los siglos de hechicería y superstición; también prohibió la averiguación nacida de un documento anónimo, en el que se denunciaba un delito, o de un documento en el que se exigía reserva absoluta sobre la persona que hacía la denuncia. Estos sistemas de averiguación fueron condenados por el legislador por constituir medios en los que se podían refugiar inicuas venganzas y múltiples vejaciones, amén de que vulneraban el derecho de defensa del inculpado, al vedársele el conocimiento sobre la persona que lo acusaba. Así pues, en la actualidad, conforme lo señala el artículo 16 Constitucional, sólo son aceptadas como instituciones que permiten el conocimiento del delito, la denuncia y la querrela o acusación. . ."

En el mismo sentido se pronuncia el señor licenciado don Eduardo Ruiz en la 2ª edición de su obra titulada "Derecho Constitucional", cuando al comentar la fracción I del artículo 20 de la Constitución de 1857, expresa en las páginas 97 y 98: "1.—Que se le haga saber el motivo del procedimiento y el nombre del acusador si lo hubiere. El precepto contenido en esta fracción del artículo corrige el abuso de los procedimientos

inquisitoriales que antiguamente se seguían en las causas, ignorando los reos el motivo por qué se les tenía presos. Sabiéndolo, el detenido está en aptitud de preparar su defensa, acaso hasta en la de desvararacer todo cargo en la primera diligencia que ha de practicarse dentro de los breves términos que fija la Constitución para iniciar los procesos, siendo este precepto una consecuencia directa y necesaria de la garantía otorgada en el artículo 16. Hoy que está instituido el Ministerio Público, este funcionario es el acusador que obra en cumplimiento de la ley o movido por parte en caso de querrela necesaria. Sin embargo la ley penal concede a los reos ciertos derechos contra los denunciantes que proceden de mala fe y además prohíbe la pesquisa general, la delación secreta y cualquiera otro medio: de modo que hasta cierto punto esta parte del artículo sólo tiene ya una importancia histórica del tiempo en que los jueces procedían de oficio en nombre de la vindicta pública mediante una denuncia, muchas veces anónima".

Lejos estamos ya, afortunadamente, de semejantes medios persecutorios que, como apunta don Eduardo Ruiz, se antojan más bien una supervivencia histórica, pero si esto es cierto en el plano del Derecho Penal, a mí se me ocurre, tal vez pecando de audaz, que no puede decirse lo mismo para el ámbito del incipiente Derecho Fiscal. En efecto, cuando un particular pone en conocimiento de la Secretaría de Hacienda actos que implican, por ejemplo, defraudación fiscal y la Secretaría formula la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público Federal, ¿no es posible afirmar válidamente que estamos viviendo en la actualidad una etapa superada en la evolución del derecho patrio?

Se dirá que esto no es cierto, pues se trata de campos distintos y de situaciones diversas porque, en primer lugar, el oculto denunciante particular no excita directamente la actividad del órgano persecutorio, que en ocasiones era el propio juzgador: en segundo término, el denunciado conoce en el proceso correspondiente quien formula la denuncia, puesto que ésta es presentada por la Secretaría, y también sabe de qué se le acusa. Consecuencia de este razonamiento sería la conclu-

sión de que no hay delación secreta, sino denuncia de actos estimados delictuosos, cosa bien distinta.

Ahora bien, no ignoro todo lo que al respecto y en tal sentido pueda decirse y menos pretendo negar las diferencias que pueden señalarse claramente, pero sí estimo que dichas notas diferenciativas sólo son de carácter formal, pues desde el punto de vista de sus resultados materiales no creo que existan divergencias fundamentales, sino más bien identidad en el fondo. Es más, por inadvertencia, claro está, pienso que se trata de una manera de eludir la prohibición constitucional actualizando algo que sólo debería quedar reservado a los anales de la historia.

Dice el artículo 20 de la Constitución: "En todo juicio del orden criminal tendrá el acusado las siguientes garantías:

III.—Se le hará saber en audiencia pública y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria".

La interpretación de la fracción transcrita estimo que no puede fijarse en el sentido de que cuando se habla del nombre del acusador, la Constitución se refiere únicamente a los delitos que se persiguen mediante querrela necesaria, pues una tesis de tal naturaleza pretendería ignorar la circunstancia de que en México, dentro del proceso penal, el ejercicio de la acción corresponde exclusivamente al Ministerio Público, se trate o no de delitos perseguibles de oficio. Se trata entonces de que en el texto constitucional vigente se ha seguido sobre la línea y la idea del legislador de 1857 y así, cuando se hace alusión al nombre del acusador, debe entenderse que está prohibida la ocultación del mismo, cualquiera que sea la forma que se emplee para ello. Por eso afirmo que cuando un particular denuncia a otro ante la Secretaría de Hacienda y ésta a su vez pone los hechos en conocimiento del Ministerio Público

Federal, guardándose el nombre del denunciante, se viola en el proceso correspondiente la Constitución de la República por tanto a que no se cumple con su texto y también se niega la idea del legislador, con cien años de antigüedad, al acoger una auténtica delación secreta, aunque el aspecto externo y formalista de la cuestión parezca indicar que no es así.

Me parece que las reflexiones formuladas son válidas porque se ajustan al texto de la Carta Fundamental y porque responden íntegramente a la intención del legislador constitucional; máxime que en México no existen procedimientos especiales en materia tributaria, como en otros países, por ejemplo en Alemania. A este respecto dice Ernest Beling en su "Defecto Procesal Penal". (*) "Para la sanción de los delitos tributarios la RAbgO. y la StPO. prevén... un procedimiento judicial especial, en que el Estado, como querellante, está representado por la autoridad administrativa en lugar de serlo por el Ministerio Público". Y más adelante expone: "En el caso de infracciones tributarias, que encajan en la RAbgO., el período preparatorio incumbe en un principio, en lugar de al Ministerio Fiscal, a las autoridades de Hacienda. Si la Delegación de Hacienda no llega al pronunciamiento de un mandamiento punitivo ni al sobreseimiento del proceso, debe enviar la causa al Ministerio Fiscal y solicitar de éste que interponga la querella pública. Si el Ministerio Fiscal interpone la querella pública (a lo que está obligado en el ámbito del principio de legalidad), sigue su ulterior curso en la misma forma que el proceso ordinario. Si rechaza, en cambio, la interposición de la querella, la misma Delegación de Hacienda puede interponer la querella pública como querella administrativa penal. Pero ésta puede participar en el proceso y puede también, como respecto a una querella privada, hacerse cargo de la persecución".

11.—Denunciantes particulares y encubrimiento.

En otra parte he manifestado que generalmente el denun-

(*) Editorial Labor, Barcelona, 1943, páginas 347 y 348.

ciente particular toma participación en la comisión del delito, por lo tanto, en los términos de la legislación penal para el Distrito y Territorios Federales, aplicable en toda la República en materia de la competencia de los Tribunales Federales; debería seguirsele la acción penal correspondiente como coautor del delito.

Quiero referirme ahora al caso en que un denunciante particular, sin intervenir directamente en la comisión del delito sabe, por ejemplo, que se está defraudando al fisco, o bien que se va a cometer el delito y sin hacer absolutamente nada, después se presenta a formular una denuncia ante la Secretaría de Hacienda. Estimo que en esta situación el denunciante particular también debe estar sujeto a proceso, solamente que no como partícipe en la realización del fraude fiscal, sino por el delito de encubrimiento que tipifica el artículo 400, fracción I, del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales:

“Se aplicarán de cinco días a dos años de prisión y multa de veinte a quinientos pesos al que: I.—No procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance, impedir la consumación de los delitos que se sabe van a cometerse, o se están cometiendo, si son de los que se persiguen de oficio”.

La afirmación de que hay lugar a enjuiciamiento por el delito de encubrimiento supone, desde luego, el convencimiento de que la defraudación fiscal constituye un delito perseguible de oficio y no por querrela de parte ofendida.

En alguna ocasión se formuló una Iniciativa de Ley con objeto de introducir reformas al Código Fiscal de la Federación, particularmente a los artículos 237, 241, 247 y 275. En la Exposición de Motivos del mencionado proyecto se dijo:

“El objetivo inmediato de la reforma y de la derogación de los preceptos señalados consiste en el establecimiento del régimen de persecución de oficio por el Ministerio Público Federal de los delitos fiscales, con la consiguiente supresión tanto del requisito de una previa declaración de la Secretaría

de Hacienda de que el Fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio, ahora exigido por el artículo 274 en materia de defraudación fiscal, como de la causa extintiva de la responsabilidad penal por ese delito, que establece el artículo 275, condicionada al pago de lo defraudado y de las sanciones pecuniarias correlativas”.

Ignoro por qué la dicha Iniciativa de Ley no siguió su curso hasta obtener del Congreso de la Unión las supresiones de las reformas que proponía. Lo interesante para mí, al haber transcrito el texto anterior, radica en señalar cómo en las propias esferas oficiales, por lo dispuesto en el artículo 274 del Código Fiscal de la Federación, se estima que el delito de defraudación es un delito perseguible por querrela de parte y no de oficio.

Sin que mi ánimo sea el de entrar en polémica con semejante concepción, yo considero que el delito de defraudación fiscal, es un delito perseguible de oficio y no por querrela de parte ofendida. Lo que sucede es que ha habido una mala interpretación con respecto a la naturaleza del contenido del artículo 274 del Código Fiscal de la Federación. Dice el artículo en cuestión:

“Para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio”.

Manuel Rivera Silva aclara la cuestión refiriéndose al artículo 274 del Código Fiscal de la Federación, transcribe la Exposición de Motivos correspondientes, que dice así:

“El artículo 274 crea un obstáculo procesal de calidad idéntica al establecido en materia de contrabando y se explica por los mismos fundamentos de éste”.

(*) Los Delitos Fiscales Comentados, Ediciones Botas, 1949. En la página 162.

La remisión al artículo 264 se debe a que ambos preceptos contenían exactamente la misma disposición, éste para el delito de contrabando y el 274 para el delito de defraudación. Por lo tanto, la exposición de motivos del artículo 264 vale para el artículo 274, aunque el primero de los preceptos citados ya haya sido reformado.

Expresa la Exposición de Motivos, incluída por Rivera Silva en la página 119 de su obra en cita:

“En el artículo 264 se establece, sin perjuicio ni menoscabo de la función persecutoria que la Ley otorga al Ministerio Público, un obstáculo procesal tomándose en consideración que para el buen desenvolvimiento del ejercicio de la acción penal, es indispensable que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio. Esta declaración está regida por el principio de legalidad, atento al cual, demostrado que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, invariablemente la Secretaría de Hacienda tendrá que hacer la declaración respectiva, quedando así toda ilegalidad soslayada merced a la norma que se comenta”.

La confusión ha provenido de que siendo indispensable la declaración, por parte de la Secretaría de Hacienda, de que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, dicho requisito se ha interpretado como la querrela de la parte ofendida, sin paramientos en que en la Exposición de Motivos se le califica de obstáculo procesal, y sin perjuicio ni menoscabo de la función persecutoria que corresponde al Ministerio Público; por lo tanto, este obstáculo procesal, supongo que por inadvertencia, se ha considerado como un requisito de procedibilidad, cosa bien distinta.

En la misma página 119, 120 y 121 de su obra, dice Rivera Silva lo siguiente:

“El derecho procesal penal registra los requisitos de procedibilidad y los obstáculos procesales. Los requisitos de procedibilidad son aquellos que es menester cumplir para que el procedimiento penal se inicie (en este punto, y en una

nota que daré a conocer al final de esta transcripción, el autor insiste en que no debe confundirse procedimiento penal con proceso penal), en tanto que los obstáculos procesales constituyen óbices que se presentan para el normal desenvolvimiento de la actividad procesal, es decir algo que entorpece y que por ende impide continuar el procedimiento ya iniciado. Los requisitos de procedibilidad, según la exégesis de nuestras leyes, son dos: - La denuncia y la querrela; sin ellas no se puede iniciar un procedimiento.- Aclarado lo anterior, podemos indicar que el artículo 264 establece un obstáculo: el procedimiento puede iniciarse, pero no se puede ejercitar la acción penal hasta que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el Fisco ha sufrido perjuicio. La declaración de que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, no implica ninguna invasión a las atribuciones del Ministerio Público pues dicha declaración no tiene nada que ver con la función persecutoria, por no entrañar la investigación de algún delito ni el ejercicio de la acción penal. Para la clara inteligencia de los alcances del obstáculo procesal de que hemos hablado, hay que recordar que la acción penal está constituida por la excitación que el Ministerio Público hace al órgano jurisdiccional para que éste aplique la Ley al caso concreto. Así pues, sin la declaración a que venimos aludiendo, el procedimiento que pudo haberse iniciado se detiene hasta el momento inmediato anterior a la excitación que el Ministerio Público debe hacer al juez competente. En otras palabras, la llamada investigación previa puede iniciarse en los delitos de contrabando, pero el ejercicio penal se detiene hasta el momento en que la Secretaría de Hacienda declare que el Fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio”.

En la nota a que he hecho alusión, en el paréntesis dentro de la transcripción de las palabras de Rivera Silva, éste dice lo siguiente:

“No debe confundirse procedimiento penal con proceso penal. El procedimiento penal está constituido por todo el conjunto de actividades que regidas por normas previamente establecidas, tiene por objeto determinar qué hechos pueden ser ca-

lificados como delitos y, en su caso, aplicar la sanción correspondiente. El proceso penal es una parte del procedimiento que según unos, abarca desde el momento en que en el conjunto de actividades a que nos hemos referido al hablar del procedimiento, interviene un órgano jurisdiccional y, según otros, se inicia con el auto de formal prisión. El procedimiento comienza con la denuncia o querrela y termina con la sentencia; por tanto, es más amplio que el proceso”.

Como se ha visto por los clarísimos textos transcritos la denuncia y la querrela son requisitos de procedibilidad, es decir, requisitos indispensables para la iniciación del procedimiento; en tanto que la declaración de la Secretaría de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio, no es más que un obstáculo procesal, que paraliza el desarrollo del procedimiento, y más concretamente impide la iniciación del proceso, que es un concepto más restringido que el de procedimiento.

En consecuencia, cuando se cree que el artículo 274 contiene un requisito de procedibilidad, se origina la confusión de considerar al delito de defraudación fiscal, como un delito perseguible sólo por querrela necesaria.

El delito de defraudación fiscal es un delito perseguible de oficio y la declaración de la Secretaría de Hacienda nada tiene que ver con la acusación o querrela penal pues sólo es, como se ha expuesto, un mero obstáculo de carácter procesal. Consecuencia de todo lo anterior es que tratándose de un delito perseguible de oficio, cabe perfectamente enjuiciar, cuando así proceda, a los denunciantes particulares por el delito de encubrimiento tipificado en la fracción I del artículo 400 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales.

CAPITULO CUARTO

PROBLEMAS QUE PLANTEA EL DERECHO DE LOS PARTICULARES DENUNCIANTES

12.—La condonación por gracia en relación con el derecho a la participación.

En el presente capítulo voy a analizar la situación que guarda la participación de los denunciantes, en los casos de condonación y prescripción.

Primeramente abordaré esa situación con respecto a la condonación:

El Diccionario de Derecho Privado la define en la siguiente forma: "Del latín *condonare*; *condonatio*, *onis*. Perdonar o remitir una deuda o castigo".

La institución, es una forma de extinción de las obligaciones que encontramos en el Derecho Romano bajo la forma de la *acceptilatio*, contrato ritual de remisión de deuda, que consistía en un recibo que no siempre correspondía a un pago efectivamente realizado.

El Sr. Lic. Guillermo López Velarde, en sus "Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo", dice respecto de la Condonación: "La condonación es el acto en virtud del cual el Poder Público —Federal en este caso—, de una manera obligatoria, o, bien en forma graciosa, declara que no debe

hacerse efectivo un crédito que existe a favor de la Hacienda Pública. La condonación puede contraerse a todos los ingresos que perciba el Erario Federal por los conceptos que menciona la Ley de Ingresos; o, bien, referirse a uno solo de los capítulos de ellos, concretamente a las multas, caso este último el más frecuente. También esta forma de extinguirse los créditos fiscales puede llevarse a cabo de manera general o particular, según que ella se haga por medio de una norma o que el funcionario competente dicte resolución en el caso particular que se le ha sometido a su consideración. Por último, la condonación puede ser total o parcial.

Se estará en presencia del primer caso, cuando el Estado declare, por conducto del Organó correspondiente, y en forma debida, que el crédito o los créditos fiscales de los sujetos del impuesto se han extinguido totalmente; y de la segunda situación, cuando la condonación no abarca la totalidad del crédito aludido. Para que proceda la condonación general —en forma total o parcial— se requiere: 1o.—La existencia de una desfavorable situación económica, de una fuerza mayor o la presencia de una calamidad pública; 2o.—Que ella abarque una región del País; y, por último, 3o.—Que el Presidente de la República por medio de la expedición del Decreto respectivo, reconozca la mala situación económica, el caso de fuerza mayor, o el de la calamidad pública, y en el que se fije, con absoluta claridad, la zona que está comprendida, así como cuáles son los créditos fiscales que se condonan (impuestos, derechos, productos y aprovechamientos) y la proporción en que ello se realiza.

Es clara la justificación de la disposición que en esta materia contiene el Código Fiscal de la Federación, pues ella está inspirada en indiscutibles principios de justicia, y en serias y lamentables condiciones económicas; las que se agravarían por una parte, y se demostraría, por la otra, un afán reprochable desde muchos puntos de vista, si el Fisco en estos casos tratara de hacer efectivos los adeudos a los sujetos del crédito fiscal que se encontraren dentro de las razones a que se ha hecho

referencia. Como ejemplo de lo anterior, pueden citarse los casos de los sismos que destruyeron parte del Estado de Colima y de Oaxaca.

Los casos de condonación individual de las multas, son los más frecuentes, y ellas se hacen de manera particular, es decir, previo estudio y resolución de cada solicitud. Se recordará que cuando hablamos de la Ley para la Calificación de Infracciones a las Leyes Fiscales y para la Aplicación de las Penas Correspondientes, dejamos puntualizado —y sobre el punto llamé su atención— que las multas podían condonarse total o parcialmente en forma obligatoria, o bien, por simple acto gracioso del Secretario de Hacienda. Pues bien, estas figuras jurídicas las ha recogido el Código Fiscal de la Federación a través de la Ley General de Percepciones Fiscales de la Federación”.

La condonación en el Derecho Privado no requiere de una disposición legal que faculte o reglamente la misma, es de notarse que en el Derecho Fiscal sucede lo contrario, la condonación sólo es posible, mediante autorización que de la misma haga un ordenamiento legal, y como ejemplo de ello, aparte de nuestro propio Código Fiscal, en la República de Chile encontramos lo que expresan los Sres. Mario y Héctor Fernández Prevooste en su obra “Principios de Derecho Tributario”:* “Para comprender la materia de este capítulo (se refieren a la extinción de las obligaciones tributarias), así como cualquier otra institución propia del Derecho Público, del que es una rama el Derecho Tributario, es necesario tener presente siempre el principio general consagrado a nuestra Constitución Política, aplicable en el Derecho Público y según el cual nadie puede ejecutar otra clase de actos que aquellos que la ley le permita autorizar expresamente.

207.—Novación, transacción y remisión.—De conformidad el principio constitucional más arriba citado, sin autorización legal expresa, ningún funcionario, ni ninguna autoridad puede

(*) Editorial Jurídica de Chile, 1952, página 373.

mover, transar o remitir obligaciones de esta especie. Faltando leyes generales que autoricen a la administración para efectuar esta clase de actos, será necesario recurrir exclusivamente a leyes particulares sobre la materia y, en ausencia concluir que no podrá producirse la extinción de obligación alguna por cualquiera de estos medios”.

Ahora bien, una vez que someramente queda explicada la condonación, me voy a referir a ésta en relación con las multas de las cuales tienen participación los denunciante, siendo condonadas las mismas parcialmente y en consecuencia de la situación que resulta para las participaciones correspondientes de que me vengo ocupando en este trabajo.

Es de considerarse que tratándose de participación concedida por la ley al denunciante en virtud de la denuncia respectiva, éste no puede quedar desamparado por otro acto diverso de la administración que menoscabe los derechos que tiene respecto de la cantidad que le corresponda; así la autoridad no puede menoscabar ese derecho ya que en esa forma resultaría afectado el denunciante.

Sin embargo, la autoridad administrativa competente puede reducir las sanciones, hasta en tanto no resulte afectada la cantidad que señala la ley como participación, pudiendo condonar totalmente respetando siempre ese minimum que alcance a cubrir la prestación de referencia.

13.—El derecho a la participación en relación con la prescripción.

Por lo que se refiere al aspecto fiscal de la prescripción el Licenciado Guillermo López Velarde explica en sus Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo:

“La prescripción tiene como dominador común, como fundamento en el Derecho Civil, el simple transcurso del tiempo el que es medio esencial para liberar a una persona de una obligación, por esto es esencialmente reguladora de las situaciones del acreedor y del deudor. Igual situación se presenta

en el Derecho Fiscal, el simple transcurso del tiempo puede traer como consecuencia la extinción de una obligación y, por lo tanto, la desaparición del derecho del Estado a cobrar un crédito fiscal, o bien, también, la situación inversa que desaparezca el derecho del particular para exigir de la Hacienda Pública la devolución de una cantidad que haya recibido indebidamente, ya que en uno y en otro caso, no ha sabido el acreedor velar por la conservación de su derecho.

Indica el Código Fiscal de la Federación que la prescripción tiene el carácter de personal para los sujetos del crédito fiscal. Que ella puede contraerse a la acción de las autoridades fiscales para determinar la existencia de un crédito fiscal y a la prescripción de los mismos. Que, asimismo, ella debe hacerse valer, como excepción, ante la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda. Si se pretendiera hacer valer la excepción de prescripción directamente ante el Tribunal Fiscal, éste tiene que declararse incompetente, pues que el Código Fiscal exige que se presente primero esta excepción a la Procuraduría.

Naturalmente existen dos claras situaciones en materia de prescripción: la primera se contrae a la prescripción de "la acción de los particulares" y la segunda "a la del Fisco".

En realidad el aspecto que nos interesa, es la acción de los particulares para reclamar su participación en los términos del artículo del Código Fiscal que es el tema central de esta tesis, y se nos plantea la situación en primer lugar precisar si en el caso se trata de un crédito de carácter fiscal; se trata indudablemente en una prestación que no es de naturaleza fiscal puesto que aún cuando la obligación se genera en una Ley tributaria, la naturaleza de la participación no puede considerarse de carácter impositivo por cuanto a que no guarda las características esenciales de ese tipo de obligaciones.

En segundo lugar interesa precisar conforme a qué disposición legal prescribe el derecho de los particulares denunciantes, para el cobro de estas participaciones. Encuentro que se

nos presentan tres posibilidades para referirlas a tres textos legales diferentes; en primer lugar tenemos, la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal de 31 de diciembre de 1941 que en su artículo diez dice lo siguiente:

Artículo 10.—Todo crédito, cualquiera que sea su origen, con las únicas excepciones a que se refiere el artículo 2º, para el que en el futuro no exista asignación presupuestal, en el año de su constitución ni en el inmediatamente posterior, deberá reclamarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación en el mes de enero del ejercicio siguiente. De lo contrario prescribirá.

Cuando la reclamación se funde en actos u omisiones de los que conforme a derecho dan origen a la responsabilidad civil del Estado, no será preciso demandar previamente al funcionario o funcionarios responsables, siempre que tales actos u omisiones impliquen una culpa en el funcionamiento de los servicios públicos”.

El artículo transcrito debemos relacionarlo en sus términos con el dispuesto en el artículo segundo de la misma ley, y encontramos que ésta exceptúa expresamente en su fracción XII, los créditos que provengan de participaciones en impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, de lo que debemos concluir que no es conforme a la ley mencionada como prescriben las participaciones de los denunciantes, toda vez que la participación en las multas es participación en aprovechamientos de acuerdo con lo preceptuado por el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación.

En segundo lugar tenemos el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales en su parte conducente a la prescripción, de este ordenamiento legal, podemos decir que no es aplicable tampoco por cuanto a que no se trata de créditos de carácter civil por la naturaleza misma de los sujetos que intervienen en la relación.

Por último y en tercer término está la Ley de Prescripción de 31 de mayo de 1901, cuyo artículo 12 dice:

“Artículo 12.—Todas las acciones, créditos y reclamaciones de cualquier naturaleza que sean, cuyo derecho al cobro haya nacido en el ejercicio fiscal en curso de 1900 a 1901, o en los siguientes, prescribirán sin que jamás puedan hacerse valer, en contra del Erario Federal, si no fuesen liquidados, comprobados y pagados dentro de los cinco años fiscales inmediatamente posteriores al ejercicio en que se haya originado el mencionado derecho”.

Atentos los términos del texto legal citado creo que es el que debe regir en materia de prescripción para las participaciones a los denunciantes que prescribe el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

14.—CONCLUSIONES

I.—Las participaciones a los denunciantes constituyen una medida de carácter secundario para frenar la evasión fiscal.

II.—Esta medida sólo tiene efectos sobre hechos consumados y no puede operar en forma preventiva.

III.—Mientras subsista el sistema, organizado como en la actualidad, deben restablecerse los párrafos cuarto y quinto del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, adicionándolos con un aumento del porcentaje para los empleados a que se refiere el párrafo cuarto y establecer distribución a prorrata del fondo común repartible, así como también crear un fondo para el personal administrativo.

IV.—El decreto de 30 de agosto de 1934 está vigente y las participaciones que establece pueden corresponder a todos los empleados de la Secretaría de Hacienda en funciones de inspección.

V.—La denuncia de particulares en materia fiscal es más bien una simple delación secreta.

VI.—El denunciante particular o bien toma parte en la comisión del delito (coautor) o sin intervenir directamente tiene conocimiento del mismo, por lo que también tiene responsabilidad en los términos del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales.

VII.—El delito de defraudación fiscal es un delito perseguible de oficio.

VIII.—Las multas en que tengan participación los denunciantes, pueden ser condonadas hasta en tanto no se afecte la cantidad a que asciende la participación.

IX.—La Ley de Prescripción de 31 de mayo de 1901 es el ordenamiento legal que rige, en materia de prescripción, para las participaciones a los denunciantes concedidas por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFIA

- ERNESTO FLORES ZAVALA.—“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”.
- GUILLELMO AHUMADA.—“Tratado de Finanzas Públicas”.
- SALVADOR ORIA.—“Finanzas”.
- EDUARDO GARCIA MAYNES.—“Introducción al Estudio del Derecho”.
- MANUEL RIVERA SILVA.—“El Procedimiento Penal”.
- JUAN JOSE GONZALEZ BUSTAMANTE.—“Principios de Derecho Procesal Penal Mexicano”.
- CARLOS FRANCO SODI.—“El Procedimiento Penal Mexicano”.
- EDUARDO RUIZ.—“Derecho Constitucional”.
- ERNEST BELING.—“Derecho Procesal Penal”.
- MANUEL RIVERA SILVA.—“Los Delitos Fiscales Comentados”.
- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.—Editorial Labor.
- GUILLELMO LOPEZ VELARDE.—“Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo”.
- MARIO Y HECTOR FERNANDEZ PREVOSTE.—“Principios de Derecho Tributario”.

DISPOSICIONES LEGALES

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto sobre el Despepite de Algodón en Rama.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Despepite de Algodón en Rama.
- Circular N° 309-4-46 de 17 de mayo de 1956.
- Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados para el Distrito y Territorios Federales.

Circular N° 306-3-97 de 9 de mayo de 1939.

Circular N° 519-10-109 de 6 de junio de 1939.

Decreto de 29 de diciembre de 1947, que derogó los párrafos 4° y 5° del original artículo 14 del Código Fiscal.

Decreto de 6 de febrero de 1941, concediendo participación a denunciante particulares de violaciones a la Ley de Pesca. Código Penal para el Distrito y Territorios Federales.

Oficio-Circular N° 314-II-OT-14964 de 9 de julio de 1954.

Decreto de 30 de agosto de 1934, concediendo participaciones al personal de la Dirección General de Ingresos.

Decreto de 6 de julio de 1943 que adicionó el de 30 de agosto de 1934.

Circular 303-7-46 de 11 de abril de 1941.

Circular 212-21-133 de 24 de agosto de 1943.

Circular 212-1-2 de 8 de enero de 1944.

Código Civil para el Distrito y Territorios Federales.

Ley de Prescripción de 31 de mayo de 1901.

Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, de 31 de diciembre de 1941.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Exposición de Motivos del Proyecto para Reformar los Artículos 237, 241, 274 y 275 del Código Fiscal de la Federación.