



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA
PENAL FISCAL FEDERAL

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

GABRIEL ABAROA SUZARTE



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

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

Se ha comentado en forma reciente la intención -de la autoridad fiscal- por llevar a cabo una CRUZADA CONTRA LA EVASION FISCAL EN MEXICO durante el año de 1987. Este, es un intento mas por evitar el daño y los --altos costos que provoca esta actitud de los contribuyentes.

La autoridad hacendaria, en su afán de perfeccionar sus sistemas recaudatorios, de administración y ejecución de los mismos, ha establecido - una gran cantidad de medidas, políticas, sistemas de pago, auditorías, etc. Es necesario resaltar que la evasión fiscal resulta directamente en el alza e incremento de las contribuciones, debido al sinnúmero de - recursos materiales, técnicos y humanos que se tienen que utilizar, por lo que una de las posibles soluciones a la evasión será la de -a través de la concientización del contribuyente- lograr mayor contribución de - menores Cargas debido a la baja en los costos y presupuestos de fiscalización.

Por el contrario, la Secretaría de Hacienda ha propuesto otra alternativa a lo anterior, y tal consiste en el establecimiento y tipificación - de conductas, faltas de responsabilidad cívica que causan perjuicios al Tesoro Federal.

Dichas conductas están descritas en el Título IV del Código Fiscal de - la Federación a través de la denominación de "Infracciones" y "Delitos" fiscales, estos últimos en contra de la libertad personal, por lo que - su estudio y análisis se hace muy interesante. Los beneficios para el fisco serán: -a mayor presión una supuesta mejor contribución- aunque - tenemos que se forme un círculo vicioso interminable que podría causar que, inclusive muchos contribuyentes inocentes, se convirtieran en delinquentes fiscales.

El objetivo de este trabajo es el de analizar el tema de los delitos fiscales desde el ángulo de las defensas que puede tener un Contribuyente para el caso de verse inmiscuido en un asunto de esta índole.

Claro está, que al pensar en medios de defensa no podemos omitir mencionar y estudiar al Juicio de Amparo, oportunidad de defensa por excelencia que nos permite combatir cualquier acto de la autoridad que nos afecta en las garantías que, para efecto de asegurar nuestros derechos, nos concede la Constitución.

Para poder cubrir el ángulo anteriormente descrito e intentar dar - al lector una perspectiva completa, seguiremos el orden sistemático - señalado en nuestro índice a manera de capitulado. En dicho índice vemos las secciones en las que dividimos este trabajo, iniciando con el estudio del Derecho Fiscal en México, en donde realizaremos un recorrido a través del tiempo con la intención de entender el porqué - de nuestra realidad fiscal actual, así como dar al lector una perspectiva actual de las instituciones que se manejan en esta rama del Derecho. Los capítulos segundo a cuarto describen los aspectos penales de nuestro tema. Finalmente, el capítulo quinto, y último de nuestro trabajo está dedicado a establecer las oportunidades jurídicas y de defensa que existen para impugnar los actos de autoridad en caminados a imputarnos un determinado delito fiscal.

Estamos seguros que lograremos desde este punto de vista, estudiar - un tema que hasta ahora permanece árido, pero que sin embargo es --- actual, cotidiano y poco conocido. Esperamos que el lector disfrute la cantidad de elementos que mencionamos en esta tesis, y que encuentre en **EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA PENAL FISCAL FEDERAL** una intención mas por tener a la Justicia como uno de los valores fundamentales dentro del Derecho Mexicano.

A t e n t a m e n t e .

EL AUTOR

CAPITULO PRIMERO.

EL DERECHO FISCAL EN MEXICO

Generalidades.

- A) Antecedentes.**
- B) Fundamentos Constitucionales.**
- C) Elementos Integradores del Derecho Fiscal Federal en México.**
- D) Referencia al Procedimiento Contencioso en materia fiscal federal. (Juicio de Nulidad)**

A) ANTECEDENTES .

Por antecedente debemos entender: "La acción, hecho o circunstancia que sirve para juzgar hechos posteriores" (1).

Diversos autores han penetrado en el mundo del Derecho Fiscal. El estudio que han roalizado varía de criterio en lo que respecta al - hecho de definir y delimitar lo que ha sido, es y debe ser el Dere- cho Fiscal. En el desarrollo del presente inciso nos atañe el estu dio de los antecedentes del Derecho Fiscal en nuestro país. Inicia remos el mismo con la delimitación de lo que en forma personal con- sideramos como antecedentes del Derecho Fiscal en México.

Lato sensu, entendemos como Derecho Fiscal a la regulación jurídica de las relaciones fiscales, debiendo entender a éstas como las que se originan entre aquella persona física o moral que se encuentra - sometida al pago de una contribución y la persona justificada para exigir dicho pago, contando inclusive con los medios legales para - obligar a su correcto y exacto cumplimiento. El pago al que hemos hecho referencia en la definición anterior, lo debemos considerar - como todo tipo de cumplimiento de la obligación (siempre y cuando - este tipo de cumplimiento se encuentre permitido en ley). (2)

Una vez asentadas las bases de nuestro estudio a partir de la defi- nición de Derecho Fiscal, orientaremos el desarrollo de este inciso a la enumeración de los antecedentes que preceden a esta rama del - Derecho. Debemos asimismo mencionar que en virtud de ser éste un - trabajo "delictivo-fiscal", los antecedentes referidos se dirigi-- rán a dar esa perspectiva al lector.

- (1) Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Madrid, TomoI 1984, pág.99.
- (2) Deseamos aclarar al lector, que consideramos que el término "contribuir" es mucho más amplio que la simple aportación de cierta cantidad en nume- rario en favor del fisco. La definición de Derecho Fiscal que damos, po- dría por tanto extenderse en tanto obligaciones derivadas de la relación tributaria existan. Dichas obligaciones -derivadas de una idea general de pago- las consideramos como "adicionales" y siempre establecidas en ...

Partiremos de la consideración de que un antecedente en Derecho Fiscal será toda aquella relación obligacional que de forma histórica-- ha venido a definir, mediante la impresión de ciertas características permanentes, la particularidad de nuestro sistema jurídico fiscal -- actual. Prevenimos al lector para que no confunda los antecedentes -- con lo que son las fuentes históricas, pues antecedentes son hechos, situaciones particulares en el tiempo, escritos, costumbres o tradiciones que se han dado en un momento histórico determinado y que de una u otra forma vienen a constituir un remoto principio u origen de lo actual. Por su parte, las fuentes históricas son los documentos (ya sean inscripciones, papiros, códices, libros, etc.) que encierran el texto de una ley, o bien un conjunto de leyes. (3)

Una vez citado lo anterior, mencionaremos que la sociedad prehispánica que ocupaba el territorio que hoy en día se ha constituido como el de la República Mexicana, fue conformada por diversos grupos que determinaron la posterior evolución hacia lo que hoy en día es nuestra cultura. Olmecas, Mayas, Toltecas y otros grupos formaron grandes civilizaciones que se vieron desplazadas por otras nuevas a su vez, las cuales surgieron con mayor fuerza y mejor organización.

Hacia 1325, se asentó en la Meseta del Anáhuac un nuevo grupo el cual gracias a sus características guerreras y de estricto orden y disciplina, logró sosegar rápidamente a todas las poblaciones y núcleos sociales cercanos al Lago de Texcoco, en el lugar conocido como Aztlán. Este pueblo denominado azteca o mexicana, impuso como parte de su dominación cargas de tipo económica llamadas tributos (De aquí deriva la denominación de Derecho Tributario que muchos autores aplican al Derecho Fiscal).

... (2) en la Ley Fiscal (ver artículo 1° de Código Fiscal de la Federación). Lo amplio de la acepción de contribuir, deriva de la idea de participación en cierta medida para lograr determinado fin; éste será la solvencia del gasto público a través de formas óptimas de recaudación de contribuciones y diversos ingresos para sufragar el gasto público. Dichas "formas óptimas" se logran a través de la ayuda adicional que los sujetos obligados a la contribución, a través de retenciones, obligaciones solidarias, obligaciones no particulares, etc., prestan al fisco. Concluyendo: si aplicáramos un sentido estricto a la acción de contribuir, res-

Los tributos fueron señal de poder, mandato o sumisión, y así fue -- como el pueblo azteca logró su desarrollo llegando a constituirse rápidamente en una gran civilización, obteniendo adicionalmente una serie de beneficios generados por imposiciones de tipo personal consistentes en la prestación de servicios como el trabajo de esclavos que eran obtenidos mediante la prisión de guerra. Las imposiciones también podían ser de tipo pecuniario (a través de la recolección de bienes tangibles); o inclusive de carácter religioso (prisioneros a quienes se sacrificaba con la finalidad de honrar a los dioses). El tributo --como institución-- impulsó asimismo, la obra pública a través de la construcción de templos, caminos, canales, puentes, ductos, etc., lo que originó en consecuencia la existencia de una primitiva, pero relativamente bien estructurada administración pública azteca.

El tema de los tributos como principal fuente de ingreso del Estado Azteca, es de gran interés para comprender ciertas particularidades de la materia fiscal mexicana. Podemos ahondar en el estudio de los tributos a través de diversas obras o códigos, tales como: la Matrícula de Tributos, que es una obra encargada por Hernán Cortés a fin de enterar a la Corona Española de la forma en que se desarrollaba la economía de los pueblos recién conquistados. De esa forma, la corona contó con una base a partir de la cual pudo fijar el cobro de los tributos o impuestos a cargo de los habitantes de las nuevas tierras. Otra obra digna de mencionarse es el Código Mendocino, cuyo título deriva del apellido del virrey Don Antonio de Mendoza; consistiendo de tres secciones, una de las cuales está dedicada íntegramente al estudio de los tributos. (4)

Las particularidades del sistema tributario azteca fueron muchas y muy variadas, siendo una de éstas la recaudación en donde el sistema

... (2) tringiendo su significado a un simple pago, quedarían en forma consecuente las demás obligaciones fiscales "adicionales" sin base constitucional.

(3) Cfr. E. García Máynez. Introducción al Estudio del Derecho, México, 1980, pág. 51

(4) Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana, Madrid, Tomo XIII, 1972, pág. 1237.

se encontraba integrado por un jefe por excelencia que recaía en - la figura del emperador azteca, quien a su vez delegaba facultades en sus consejeros. Estos encargaban la recaudación de los tributos en forma directa a un tesorero (calpixqui) quien completaba el sistema a través de sus recaudadores (piciltzin) que acumulaban el principal ingreso del estado. La deshonestidad de cualquiera de es tos servidores era severamente castigada (llegando incluso a aplicar la pena de muerte). La conducta anterior viene a constituir el antecedente más reciente del que tengamos noticia en la materia fiscal-penal mexicana.

La recaudación se basó en una excesiva confianza depositada en los deudores, a fin de que cumplieran con sus obligaciones fiscales mo tu propio. Se podía llegar a intervenir las actividades del deudor -siempre y cuando éste hubiera incurrido en mora- a fin de lo grar un cumplimiento forzoso de la obligación tributaria. Debemos recordar al lector que el tributo se llegó a imponer en forma simul tánea a todo un pueblo por lo que su erario público se podía llegar a ver constantemente intervenido por el pueblo dominante.

Entre las principales características del sistema tributario azteca podemos mencionar a las instituciones que se desarrollaron como un símbolo del avance alcanzado; tal es el caso de la exención de impuestos que se decretó para la nobleza y los sacerdotes. La carga resultante recayó por tanto sobre los macehuales (plebeyos).

La evasión fiscal (originada por incumplimiento del pago del tributo impuesto), era fuertemente castigada con la esclavitud e incluso con la muerte. Esto nos incita a hacer notar al lector la extrema severidad del sistema tributario azteca en lo que a aplicación de -

penas se refiere. Lo anterior constituyó el antecedente inmediato para justificar el rápido y dócil sometimiento de los indígenas al sistema tributario de los conquistadores españoles.

Con la llegada de los primeros españoles, una vez asentados éstos y establecidos ya en la Nueva España (Siglo XVI) transfirieron el derecho a imponer tributos de las manos del emperador azteca a la corona española. Inmediata y simultáneamente se crearon diversas instituciones y normas que sometieron a los indígenas a un sinnúmero de cargas tributarias, mismas que se caracterizaron por su extrema crueldad e injusticia. Mediante las ordenanzas reales, se crearon impuestos tales como el Quinto Real (pago de una quinta parte del producto de lo que resultaba de la extracción de cualquier metal); las encomiendas (tributos pagados en base a trabajo de los indígenas con el deseo por parte del erario de incorporarlos rápidamente a la economía nacional); los impuestos de lanzas (por el derecho a poseer títulos de nobleza); los repartimientos (reparticiones de indios entre los españoles para servicios personales, debiendo estos últimos pagar cierta cantidad a la corona -- por tal concepto). En adición a los anteriores, se crearon muchos otros impuestos dependiendo de la actividad u origen de riqueza, pero que en forma indiscutible afectaron de manera directa a los indígenas.

Durante la Epoca Colonial, la omisión en el pago de cualquier impuesto establecido por la corona española, traía como consecuencia el cobro de multas muy elevadas por haberse cometido dicha infracción. Claro ejemplo de lo anterior es el caso de que con el simple hecho de evadir el pago del Quinto Real, el evasor era castigado con la pérdida de la totalidad del metalidad extraído, confiscado en favor de la corona.

Asimismo, el régimen tributario persiguió severamente cualquier delito cometido por los funcionarios peninsulares en la Nueva España relacionado con el manejo de las finanzas públicas, que obviamente involucraban aspectos fiscales (Juicio de Residencia, el cual se aplicaba al término de las funciones del servidor público).

A fin de ejercer un mayor control en materia tributaria, se instituyeron tribunales administrativos, tales como el de Cuentas, el de Alcabalas, de Composición de Tierras, de Montepío, Estanco del Tabaco, etc.

Debemos mencionar que la característica principal del sistema tributario aplicado durante el régimen colonial, fue la excesiva variedad y cantidad de gravámenes impuestos por la corona española a toda riqueza que hubiera sido obtenida de las Indias Occidentales. Por tal motivo se creó una institución que, aunque no con el mismo fin ni estructura, permanece o subsiste hasta nuestros días: La Real Hacienda. Esta al igual que el Tribunal de Cuentas, dependían directamente del Consejo de Indias (cuya función consistía en llevar a cabo asuntos de la corona en forma alternada al rey).

Resumiremos la Epoca Colonial como una época de anarquía tributaria en donde inclusive se llegó a una involuntaria omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Lo anterior se debió fundamentalmente al total o parcial desconocimiento de la obligación de pagar talo cual impuesto.

Posteriormente, con la aparición del movimiento insurgente de independencia, las nuevas e indefinidas autoridades reforzaron la obligación a contribuir al pago de gastos, subsidios y pensiones de guerra del movimiento a cargo de los mexicanos (Es de observarse cómo

se justificó el gasto público -en este caso particular- a través de la acción militar) mediante su establecimiento en el Acta de Independencia Mexicana promulgada por el Congreso de Anáhuac en 1813. El incumplimiento de la obligación fiscal recién mencionada, era considerado como delito de alta traición a la patria, cuyo castigo radicaba en la imposición de penas muy severas llegando inclusive a aplicar la pena de muerte.

Una vez obtenido el reconocimiento de Independencia por parte de la corona española, reinó una gran confusión en materia fiscal debido a la gran variedad de impuestos existentes durante la Epoca Colonial, así como los de nueva creación cuya vigencia y suplencia no se había determinado. En la materia penal-fiscal, el contrabando surge como el delito más perseguido al ser éste el más practicado. Una serie de reformas impositivas sucedieron a esta época de confusión (recordemos al lector que a partir de esta época en que nace el Imperio Mexicano con Agustín I, nuestra administración pública y forma de gobierno inician un desarrollo poco estático e inestable oscilando entre el centralismo y el federalismo lo que influye en forma directa a la materia fiscal). Es hacia el año de 1836 cuando se establece el principio de legalidad de los impuestos constitucionalmente.

Durante los años de 1837 y de 1845, leyes de carácter aduanal establecen al contrabando como la única figura delictiva en la materia fiscal (siendo castigado este delito tanto en forma corporal, como administrativa). Dependiendo del procedimiento por el que el inculgado optara, la instrucción procesal sería judicial o administrativa.

En 1857 nuestro Derecho Fiscal sufre una evolución radical al integrarse a nuestro Derecho Fiscal los principios de proporcionalidad

y equidad de los impuestos en materia fiscal. Se vio entonces reunida la combinación de legalidad, proporcionalidad y equidad en materia -- fiscal estableciéndose así el antecedente inmediato y directo del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política en vigor. (5)

Posteriormente, en 1891, la Ley Aduanera de dicho año realiza por primera vez en nuestro país una clasificación sistemática en materia penal fiscal, estableciendo así tres tipos de infracción fiscal:

1. Delitos Fiscales.
2. Contravenciones Fiscales.
3. Faltas.

Dentro de los delitos fiscales se consideraba al contrabando, el cohecho, el peculado, alteración de documentos oficiales de carácter fiscal, así como de la falsificación de los mismos, el quebrantamiento de sellos o candados fiscales, la desobediencia y resistencia de particulares a cualquier acto de la autoridad fiscal, así como a la omisión del cumplimiento de cualquier obligación fiscal o la comisión de conductas que de alguna forma fueran tipificadas como delictivas en materia fiscal.

Concluyendo con el estudio del período anteriormente descrito, observamos que realmente podemos afirmar que existió una reglamentación en materia de delitos fiscales (únicos sancionados de manera corporal, a mén de merecer castigos de tipo administrativo). Es de notarse que -- la defraudación fiscal todavía no aparece regulada en ninguna ley como delito en esta materia.

A finales del siglo XIX, la Ley del Impuesto General del Timbre introdujo dos clases de responsabilidad en materia de infracciones fiscales:

1. Infracciones simples; e
2. Infracciones con responsabilidad criminal.

(5) La Constitución de 1857 establecía en su artículo 31: Es obligación de todo mexicano:

- I. . . .
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Las primeras se destacan por ser violaciones que cometían los causan tes por falta del pago de impuestos. Dicha omisión era castigada ú- nicamente en forma administrativa.

Por lo que respecta a las segundas, éstas eran específicamente:

- a. La doble contabilidad; y
- b. La defraudación fiscal. Este delito se cometía siempre que se cumplieran las hipótesis previstas en el Código Penal de 1871 (6).

Para 1917, es el Congreso Constituyente el que, adoptando la pauta -- marcada en 1857, determina las bases de nuestro derecho fiscal ac--- tual. Así pues, la base constitucional del Derecho Fiscal Mexicano vigente se encuentra asentada en el artículo 31 Constitucional, que en su fracción IV establece :

"Son obligaciones de los mexicanos:

- I...
- II...
- III...

- IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación co- mo del Estado y Municipio en que residan de la manera propo- rcional y equitativa que dispongan las leyes".

Desgraciadamente, el Constituyente de 1917 nunca profundizó en la ma- teria fiscal, pues simplemente se concretó a dar pautas que determi- naron, aunque en forma no eficiente, nuestro actual régimen jurídico fiscal. Nos atrevemos a afirmar, incluso, que no se hizo mas que co piar en forma íntegra el artículo correspondiente de la Constitución de 1857, sin haber siquiera analizado los alcances o límites del tex to mismo. Cabe hacer la observación personal, de que el Constituyen te desaprovechó la oportunidad para asentar una base que en realidad

(6) Para una mayor referencia, consúltese el Código Penal para el Distrito y territorios federales de 1871. Específicamente los arts. 413,416 a 425, 438,440 y demás relacionados.

cimentara y fortaleciera nuestra materia fiscal, concretándose únicamente a establecer breves disposiciones que en forma indirecta repercuten en nuestro derecho fiscal vigente.

Continuando con el desarrollo del presente inciso, diremos que el derecho fiscal fue cobrando paulatinamente la importancia que merece dentro de la vida política, económica y social de nuestro país.

En 1925, Plutarco Elías Calles, entonces Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, convocó a la Primera Convención Nacional Fiscal. La finalidad de ésta, así como de las posteriores convenciones que después mencionaremos, fue la de establecer sistemas de competencia constitucional entre la Federación y las Entidades Federativas. La Segunda Convención, convocada por Pascual Ortiz Rubio en 1932, realizó un seguimiento de las conclusiones a las que se llegó en la -- convención anterior. Finalmente, la Tercera Convención del año de - 1936 tuvo como objetivo lograr la reforma de la Constitución, a fin de establecer competencias de las autoridades fiscales a nivel federal y estatal, Convención que no prosperó, pues la iniciativa de -- Ley no fue aprobada por el Congreso de la Unión. Nos hemos referido a lo anterior, ya que constituyen antecedentes inmediatos del -- primer Código Fiscal de la República Mexicana, que, aunque en cierta forma imperfecto, vino a constituir un primer paso dentro del de desarrollo del derecho fiscal mexicano actual. Este código declaró de rogadas todas las leyes y disposiciones de carácter tributario que lo contravinieran. A partir de este Código se adoptaron novedosas - instituciones que antes permanecían esparcidas u ocultas a lo largo de diversas leyes, estando éstas duplicadas en muchas ocasiones. Se creó un capítulo especial en materia de infracciones fiscales. (9)

- (9) El Código de 1939 establecía que la integración del cuerpo del delito, en particular, debía surgir de un dictámen pericial emitido por la Secretaría de Hacienda. Adicionalmente se realizaba un embargo precautorio a favor de la autoridad fiscal. Esto representa ba el antecedente directo de la garantía del interés fiscal.

Este nuevo ordenamiento omitió tipificar las diversas conductas establecidas en forma precisa, pues simplemente hizo mención a ciertas actividades y omisiones sin profundizar en ello, prestándose entonces a confusiones y lagunas en esta materia. Cabe hacer notar que la defraudación fiscal no quedó tipificada en este código.

Para 1947 y 1948 el delito de defraudación fiscal quedó reglamentado y castigado por la Ley de Defraudación Impositiva que nació como consecuencia de la necesidad de reprimir penalmente la constante comisión de este delito. Su estructura consistía en una descripción catalogada de situaciones diversas a cuya comisión u omisión se cumplía con la hipótesis normativa del supuesto de defraudación en materia fiscal (específicamente eran un promedio de nueve conductas obscuramente definidas). (10) En cuanto a la pena establecida para sancionar este delito, ésta variaba dependiendo del monto de lo defraudado otorgándose facultad al juez para que en forma amplia conociera del caso, pudiendo llegar inclusive a la suspensión temporal o definitiva del ejercicio de la actividad profesional de quien se hayara involucrado en el delito.

La aplicación de la ley anteriormente mencionada no fue posible debido a los estragos remanentes de largo tiempo de anarquía fiscal que se vivió en México, pues los contribuyentes desconocían en la mayoría de las ocasiones las obligaciones a las que estaban sujetos, provocando que los defraudadores fiscales se pudieran contar en grandes cantidades, pues era fácil encontrar que todos los sujetos obligados a cumplir con el fisco habían omitido el pago de algún impuesto o el cumplimiento de cualquiera otra obligación. Aunado a lo anterior existía una relativa carencia de órganos administrativos que pudieran conocer en forma especializada de este tipo de asuntos lo que tampoco permitía una correcta aplicación.

(10) Deseo distinguir entre los términos "defraudación impositiva" con el de "Defraudación Fiscal". El primero se construye al fraude en materia de impuestos siendo entonces limitativo. El segundo es amplio y considera al fraude en cualquier faceta dentro de la materia tributaria.

A partir de 1950 nuestro Berecho Fiscal evolucionó en una forma determinante y constante, debido a varios factores tales como: 1) La evolutiva complejidad de las funciones del Estado tanto en su organización administrativa como en el ejercicio del poder que se le confirió; 2) La gradual industrialización del País provocando que los sistemas fiscales tuvieran que modernizarse; 3) La creación de órganos administrativos que regularan todos los asuntos derivados de situaciones contencioso-fiscales; y 4) La imperfecta y lenta pero gradual concientización del contribuyente a participar en los gastos públicos en aras del beneficio propio.

En estas fechas ya se había reformado el Código Fiscal de 1939, incluyendo la incorporación de un capítulo de defraudación fiscal en su título sexto. Con estas reformas quedaron por primera vez recopilados todos aquellos delitos que anteriormente se encontraban dispersos en otras leyes. Asimismo, se incluyeron nuevas variantes de la defraudación fiscal a partir de la descripción de una conducta generalizada.

En este Código encontramos ciertas particularidades en materia fiscal como la del establecimiento del requisito de que la Secretaría de Hacienda declarara que el fisco federal había sufrido perjuicio o pudiera haber sufrido alguno, lo que determinó la participación del órgano administrativo fiscal en la relación procesal penal a través de la figura del sujeto pasivo. Las reformas a este Código beneficiaron a la materia fiscal al aclarar y definir muchas situaciones que anteriormente impedían una correcta interpretación.

La reglamentación que del procedimiento penal-fiscal realizó este Código, se resume en los siguientes puntos:

- 1) Se permitió el sobreseimiento al momento en el que el contri-

- buyente pagara las prestaciones reclamadas por el fisco. Tal pago debía realizarse antes de que el Ministerio Público formulara sus conclusiones;
- 2) Se permitía garantizar el interés fiscal de la cantidad adeudada mediante convenio con la Secretaría de Hacienda, lo que lograba obtener los mismos efectos del punto anterior; y
 - 3) Se le concedieron amplias facultades al juez para que determinara la existencia del delito a su simple arbitrio (siempre y cuando se mantuviera apegado éste a las pautas impuestas en el Código mismo).

El 31 de diciembre de 1966, se aprobó un nuevo Código Fiscal que substituyó al de 1939, entrando en vigor a partir de abril de 1967. A este Código se le dio la característica de ser supletorio de las leyes-fiscales especiales, lo que lo distinguió de su antecesor, sin que en realidad se introdujeran otras innovaciones.

A partir del 1o. de abril de 1983, entró en vigor el Código Fiscal Federal que actualmente nos rige, derogando al mencionado anteriormente. La exposición de motivos del nuevo Código estableció que las materias tratadas por el mismo son las mismas que se establecían en el Código de 1967, pero adecuadas a las necesidades actuales en congruencia con la transformación de la legislación fiscal, modernizando de este modo a la legislación fiscal.

El Título IV del nuevo Código, establece en su capítulo segundo, los artículos reglamentarios de la materia delictiva-fiscal, la cual analizaremos en subsecuentes capítulos.

B) FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES.

Partiendo de lo que hemos delimitado en el inciso anterior de este capítulo como Derecho Fiscal, distinguimos una vinculación en la que predomina el concepto de subordinación entre los sujetos integrantes de la relación fiscal. Estos sujetos serán analizados posteriormente.

Al momento en que el individuo recae en el supuesto normativo de la obligación a la contribución fiscal, se origina el nacimiento de una relación aparentemente coordinativa; sin embargo, recordaremos al lector que el derecho positivo otorga al Estado (en su ejercicio y administración de poder), la facultad para allegarse recursos aún en contra de la voluntad del obligado que deberá ejercitarse en los términos que la ley fije.

Pues bien, la exigencia de las contribuciones no sería posible (en forma legal), si no tuviera establecida su base en la cúspide del Derecho Positivo Mexicano y que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Específicamente, encontramos la base de nuestro Derecho Fiscal Federal en su artículo 31 fracción IV que establece:

"Son obligaciones de los mexicanos:

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

Divagando superficialmente a través de diversos conceptos de Derecho Constitucional, recordaremos al lector que la norma constitucional es la norma suprema o cúspide piramidal de un sistema de derecho determinado. Como tal, la Constitución da origen y validez a través -

de sus normas a todas las leyes secundarias que regulan en forma jurídica todos los aspectos y facetas de la vida diaria social, política, económica, cultural, religiosa, etc.; en fin, en todas y cada una de las actividades que realice un ser humano en vida social.

A fin de realizar un análisis sistemático de la base constitucional de nuestro derecho fiscal federal, asociaremos la definición de Constitución de León Duguit con respecto a lo establecido por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna: "Ley fundamental y suprema del Estado que atañe tanto a las atribuciones y límites a la autoridad como a los derechos del hombre y pueblo de un Estado". (12)

El objetivo de partir de la anterior definición, será analizar los elementos conformantes de la base del derecho fiscal federal mexicano para distinguir de esta forma las atribuciones y límites que fijan competencias, facultades y, a su vez, otorgan derechos en materia tributaria. Para lo anterior, desarticularemos el precepto antes mencionado en todos y cada uno de sus elementos.

Recurriendo a las teorías clásicas y remontándonos a los antecedentes mediatos, el carácter y elemento obligacional fiscal encuentra sus primeras interpretaciones formales en el Derecho Romano. Justiniano definió a la obligación como "el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir necesariamente de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política". (13)

Posteriormente, fueron las teorías civilistas las que profundizaron más detenidamente en el concepto y definición de obligación; sin embargo, aunque no ha sido estudiada en forma profunda la obligación en la materia tributaria, se presenta como objeto de análisis muy -

(12) Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo II, México, 1985.

(13) Véase Guillermo Floris Margadant. Derecho Romano, México, 1981. pág. 307.

interesante al tener ciertos elementos que le otorgan características esenciales y particulares. El principio obligacional en la materia fiscal no se constriñe a un simple débito del sujeto pasivo originado por la obligación tributaria (dicho sujeto pasivo será llamado de aquí en lo sucesivo "contribuyente"), sino que para varios autores representa una auténtica obligación pública. La importancia de este tipo de obligación recae en que su incumplimiento provoca severas consecuencias para el contribuyente moroso o deudor. Justamente, este fuerte carácter de obligatoriedad es el que le otorga a la relación fiscal su principal particularidad y, al mismo tiempo, importancia, ya que deja el cumplimiento de la obligación en situación de no quedar al simple arbitrio del contribuyente. Deriva de lo anterior que la coactividad que particulariza a la obligación tributaria, constituye la principal arma del Estado a fin de lograr el pago de las contribuciones fiscales, llegando incluso a poder ejercitar la acción penal ante las autoridades correspondientes, (a causa del incumplimiento del contribuyente, cuando este incumplimiento se logró mediante la comisión de conductas que se consideran como delictivas.

En cuanto a los sujetos que integran la relación tributaria, éstos están incluidos dentro del esquema de la obligación fiscal. Mencionaremos que existe un sujeto activo que constitucionalmente es el titular y beneficiario temporal del derecho a percibir contribuciones para cubrir el gasto público. (14) Este sujeto es el Estado.

Por otra parte, tenemos a un sujeto pasivo quien deberá cumplir, ya sea de manera directa o indirecta con el cumplimiento de la obligación fiscal que se le impone, recibiendo a cambio beneficios que pueden ser determinados o indeterminados, directos o indirectos. Podemos resumir al sujeto pasivo en aquella persona física o moral que --

(14) La temporalidad se refiere a la intermediación que realiza el Estado en forma no permanente, ya que el gasto tiene como objetivo retornar al contribuyente mediante servicios, obra pública, etc., lo que le da al Estado un carácter de mediación administrativa dentro del gasto público y la obtención de recursos para administrarla.

cae en el supuesto de la hipótesis normativa prevista por la ley fiscal teniendo que contribuir en la forma y porcentaje que establezca la ley misma.

En cuanto al objeto de la obligación fiscal, lo resumiremos en dos fases o puntos de perspectiva para su análisis:

- 1) La obligación tiene como objeto su cumplimiento, es decir, la realización de la conducta prevista por la ley fiscal a fin de cumplir con la obligación tributaria. Dicha conducta puede consistir en un hacer, un no hacer, un dar o tolerar, a cuya comisión se cumple la obligación generada (se cumple, mas la relación fiscal/tributaria no se extingue).

- 2) El objeto es el bien o acción específicos a través de los cuales se objetiviza la conducta exigida para cumplir la obligación (la cantidad a aportarse en numerario, la presentación de declaraciones fiscales con registro, presentación de avisos fiscales cumpliendo los requisitos exigidos, etc.).

En cuanto a la mal llamada "extinción de la obligación fiscal", personalmente, nos atrevemos a dudar de la "extinción" en sí, pues más bien asociamos este término con un verdadero finiquito de la relación tributaria. A lo anterior, mencionaremos que una vez que se inicia la vida social en lo económico, nace una vinculación con el Estado desde el punto de vista fiscal. Ejemplo claro de lo anterior lo tenemos en el involuntario pago de impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado (I.V.A), a través de varios tipos de compras o adquisiciones, ya sean de bienes o servicios. De igual forma encontramos una permanencia a través de la obligación a permitir visitas de la autoridad administrativa para inspecciones fiscales, la necesidad de presentar declaraciones periódicas al fisco aún y cuando no se hubieran percibido ingresos, etc.

A. Son mexicanos por nacimiento:

1. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
2. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre mexicano o de madre mexicana.
3. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas sean de guerra o mercantes.

B. Son mexicanos por naturalización:

1. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores carta de naturalización.
2. La mujer o el varón extranjero que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional".

Por simple deducción, concluiríamos que únicamente los mexicanos, ya por nacimiento, ya por naturalización están obligados a contribuir -- al gasto público, pues la Constitución Mexicana misma no señala expresamente obligación alguna de este tipo para los extranjeros (lo -- que a toda luz es ilógico tanto de iure, como de facto).

Con respecto a lo anterior, mencionaremos que la Constitución establece en su Art. 33 que: "Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título 1, de la presente Constitución; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional inmediatamente y sin necesidad de juicio previo a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente. Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país".

Podemos asegurar que la relación obligacional fiscal permanece una vez establecida (a través de cualquiera de sus variantes), llegando a terminar únicamente a través de la desaparición jurídica de cualquiera de sus elementos. (15)

Para finalizar con el breve análisis de la obligación en materia fiscal, quisiéramos mencionar que prácticamente existe una obligación fiscal de la cual derivan una serie de deberes adicionales, es decir, la primera se refiere a la contribución como aportación económica - al gasto público, y los segundos a los que de una u otra forma derivan de la primera. Como ejemplo podemos mencionar la obligación de retener impuestos, la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, la obligación de presentar declaraciones autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y muchos otros más.

Continuando dentro del esquema analítico de los elementos del artículo 31 Constitucional, en su fracción cuarta, observamos que dicho artículo se refiere en forma exclusiva a los mexicanos como los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

A fin de evitar una exagerada profundización en el tema de nacionalidad y extranjería, que más bien corresponde al campo de estudio del Derecho Internacional, nos concretaremos a mencionar nuestros puntos de vista sobre el particular.

La Constitución misma establece en su artículo 30: "la nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización".

- (15) Por desaparición jurídica nos referimos a la pérdida de nacionalidad, la extradición, la muerte confirmada, la ausencia declarada, etc. Debemos hacer referencia a que muchas veces la obligación tributaria continúa a través de la sucesión, del tutelaje, etc., es decir permanece, aunque la relación original termina entre los sujetos para transferirse en base al patrimonio.

Analizando en forma profunda los capítulos II, III y IV Constitucionales que establecen lo relativo a la nacionalidad mexicana, extranjería y ciudadanía, encontramos una total aridez en materia de reglamentación de las obligaciones de los extranjeros. (16) El artículo 33 se concreta a mencionar que quien no es nacional se considera extranjero, sin definir siquiera a estos últimos en forma precisa; sin embargo, este artículo les otorga las garantías constitucionales -- que se enumeran en el capítulo I Constitucional, pero les amenaza -- al mismo tiempo con expulsarlos del país sin requisitos previos, exhortándolos a no inmiscuirse en los asuntos políticos del país. --- ¿Qué situación mantienen los extranjeros en el campo de las obligaciones fiscales? Mencionaremos algunas de las aportaciones que connotados autores han dado sobre el particular:

Leonel Perezniето Castro establece en su libro "Derecho Internacional Privado", que "correlativo a sus derechos, el extranjero por otra -- parte tiene las mismas obligaciones que el nacional por cuanto se refiere al pago de sus contribuciones, así como a sujetarse al orden jurídico mexicano". (17) Con respecto a lo anterior no creemos que dicha interpretación sea exacta, puesto que si la teoría del autor mencionado fuera aplicable, no tendríamos punto de distinción a fin de establecer cual es el límite de obligaciones para los nacionales y para los extranjeros. Además, ¿no sería una injusticia que aunque tuvieran las mismas obligaciones que los mexicanos, éstos fueran expresamente preferidos de acuerdo a lo establecido por el artículo 32 Constitucional?

Luis Martínez López menciona en su libro "Derecho Fiscal Mexicano", que el artículo 31 Constitucional impone la obligación de contribuir al gasto público únicamente a los mexicanos. Establece que este ar-

- (16) Es notable que ni siquiera la ley especial de la materia que es la Ley de Nacionalidad y Naturalización, haya logrado definir lo que se entiende de por extranjero, mencionando que son "los que no sean mexicanos de acuerdo a lo dispuesto en la misma ley". De igual manera la Ley General de Población trata a uno por uno de los diversos tipos o clases de extranjeros sin que nunca digan quienes son éstos para la Ley.
- (17) --- Leonel Perezniето Castro. Derecho Internacional Privado. México, 1984, pág. 101.

título no menciona a los extranjeros lo que resulta en una verdadera omisión, subsanada por leyes secundarias que sí consideran a los extranjeros sujetos al pago de obligaciones fiscales. (18)

Con respecto a lo anterior deseamos establecer que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha interpretado el artículo constitucional en cuestión, por lo que no existe un criterio definido en este sentido. Nosotros partiremos de la base de que efectivamente la --- Constitución no establece obligación alguna para los extranjeros relacionada a la materia fiscal; sin embargo, de acuerdo a nuestra interpretación, el artículo 31 en su fracción cuarta más que establecer la obligación contributiva a los mexicanos establece garantías (de legalidad, proporcionalidad y equidad) con respecto a esta materia. Es decir, los mexicanos tienen obligación de contribuir al gasto público de la Federación, Estados y municipio en que residan, obligación que está limitada por las garantías anteriormente señaladas y que alcanzan el rango de constitucionales. De aquí que los extranjeros no gocen de estas garantías -por lo pronto a nivel constitucional- lo que no los exime de tenerlas otorgadas por leyes secundarias.

En cuanto a la obligación de los extranjeros a pagar contribuciones, ésta no está de ninguna forma expresamente prohibida por la Constitución, la que por el contrario faculta al Congreso de la Unión en su artículo 73, fracción XVI: "Para dictar leyes sobre nacionalidad, -- condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, -- colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la Re pública".

(18) Cfr. Luis Martínez López. Derecho Fiscal Mexicano. México, 1979, pág. 156.

Tomando como base lo anterior, y en combinación con la facultad del Congreso Federal a imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto federal (artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal), el Congreso podrá establecer contribuciones a cargo de extranjeros tal y como podemos observarlo en la Ley de Nacionalidad y Naturalización que en su artículo 32 establece "que los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población"

En materia tributaria no se distingue entre nacionales y extranjeros salvo en muy raras excepciones, por ejemplo: la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina al sujeto pasivo de acuerdo al acto realizado, pues grava al objeto y no al sujeto sin importar que éste sea mexicano o extranjero. Otras leyes fiscales como la Ley del Impuesto sobre la Renta se basa en el concepto de residencia sin importar que el contribuyente sea nacional o extranjero. (19)

Resumiendo lo anterior establezcamos que:

- 1) El Congreso Federal tiene facultad para imponer contribuciones;
- 2) dichas contribuciones deberán ser proporcionales y equitativas como garantías constitucionales exclusivas para los mexicanos;
- 3) lo anterior no significa que a los extranjeros se les apliquen contribuciones desproporcionadas e inequitativas; sino que simplemente no podrán impugnar la falta de esas garantías en vía de amparo;
- 4) los extranjeros tendrán obligación de contribuir si así se les impone el Congreso.

(19) Me he referido específicamente a lo señalado en los artículos 1° a 4° y 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el art. 1° y 3° de la Ley al Valor Agregado.

Brevemente agotado en su análisis el rubro del artículo 31 Constitucional, pasaremos a analizar lo que corresponde a la fracción IV --- que viene a dar fundamento y base a nuestro Derecho Fiscal.

La fracción IV ya varias veces mencionada, inicia con la palabra "contribuir". Por contribuir debemos entender: "Dar o pagar cada uno la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento" (20) aunque también debemos comprender la acción de contribuir como la de "ayudar a la ejecución y consecución de una cosa". (21) De las anteriores definiciones deriva el carácter del término "contribuyente", que vendría siendo: aquel sujeto que debe pagar una cuota, así como ayudar en la forma en la que se le requiera a fin de optimizar la integración del presupuesto que cubra el gasto público.

Para el Derecho Fiscal, las contribuciones se originan siempre que el sujeto pasivo caiga en el supuesto normativo tributario. Dichos supuestos se encuentran previstos a través de las más diversas disposiciones fiscales.

Queremos establecer nuestra posición con respecto al término anteriormente estudiado de "contribuir": varios autores consideran que contribuir implica la conducta de efectuar un pago (impuesto en general); sin embargo, el cumplimiento de todas las obligaciones accesorias, -- que ya en no pocas ocasiones hemos mencionado a lo largo de este trabajo, no desemboca sino en la actitud de auxiliar al fisco a través -- del cumplimiento de diversas funciones contribuyendo así a una más efectiva recaudación fiscal (la obligación de las empresas a retener -- un cierto porcentaje a favor del fisco, enterarlo y comprobarlo de -- acuerdo a lo establecido en ley; sustitución de los patrones en las -- obligaciones de los trabajadores en los supuestos que indica la ley).

(20) Cfr. Diccionario de la Lengua Española. Madrid.1970.pág.356.

(21) Diccionario Larousse. Barcelona, 1975, pág. 255.

A manera de conclusión mencionaremos que la relación tributaria comprende cuatro tipos de conducta por medio de cuya realización se obtiene el cumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo:

1. Hacer: retener impuestos, presentar declaraciones periódicas, llevar contabilidad en la forma indicada por la autoridad fiscal, etc.
2. Dar: erogar cierta cantidad a favor del fisco, otorgar una garantía sobre interés fiscal, entregar la información que requiera la autoridad, etc.
3. No Hacer: no llevar doble contabilidad, no deducir todas las erogaciones, no importar bienes o mercancías sin el pago del impuesto correspondiente, no usar diversos registros federales de contribuyentes, etc.
4. Tolerar: que nos retengan un porcentaje por la prestación de un servicio, que realicen visitas de inspección fiscal, etc.

La realización de cualquiera de estas conductas viene a resultar en la contribución de alguna u otra forma al gasto público.

Continuando con los elementos de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, analizaremos el concepto de gasto público. Este concepto ha sido motivo de diversos estudios, polémicas y discusiones; sin embargo consideramos que debemos iniciar por delimitar este término debido a su amplia acepción (posteriormente dicha demarcación auxiliará a su posterior estudio).

El fin del Estado nos justifica al gasto público. Cada cultura y época han justificado a esta institución social y humana de acuerdo a los fines que se persiguen a través de su creación. Afirmamos que el Estado se justifica en su existencia por su existencia misma, pues --

presupone una necesidad pretexto de su creación. Los fines del Estado deben ser considerados como objetivos a la vez, pues ambos justifican su nacimiento (la necesidad de defensa, de comercio, de unión religiosa, de unión cultural, étnica, la anexión por búsqueda de ríos, costas, tierras laborables, etc.).

Los anteriores fines no desvían su objetivo por que éste viene a ser a su vez el principio de creación del Estado. Dichos fines se cumplen a través de la organización en todos los aspectos de la vida social. Esta organización será definida dependiendo de la realidad cambiante en la que se origine y motivada o conducida por las variantes que se den en cada uno de sus elementos de composición.

Partiendo de esta sencilla base, podemos afirmar que el gasto público es la erogación que se realiza por el Estado a fin de poder cumplir los objetivos para los cuales fue creado. Recordaremos que el Estado debe administrar (en forma cada vez más compleja) un patrimonio que se le transfiera a fin de que pueda vivir como ente social. La justificación del gasto público se funda a su vez en la justificación del Estado mismo; es decir, en sus fines y objetivos. Así tenemos que si el Estado tiene como fin y principio de su creación la defensa; su gasto público se justificará por medio de la compra de armamento y el fortalecimiento de su aparato militar, si su fin es comercial, entonces las exenciones impositivas, la construcción y la planeación de nueva infraestructura serán sus justificaciones.

El gasto público ha sido definido como "la traslación del poder de compra de manos de los contribuyentes a favor de los servidores y productores del Estado". (22) A la anterior definición la complementaremos aumentando: la mención de dicha traslación o poder de compra, al igual que imprimirle la calidad intermediaria al Estado en la admi

(22) Cfr. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XIII. Buenos Aires, 1976, p. 68. 104.

nistración del gasto público; es decir, el gasto finalmente no es si no el retorno de las contribuciones de los particulares a través de bienes o servicios.

La regulación del gasto público tiene su fundamento constitucional en el artículo 126 de nuestra Carta Magna; a su vez, dicho artículo se encuentra determinado por lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV, el 75 y el 89 fracción XX de la propia Constitución.

Resumiendo, si el gasto público se justifica en base a los fines del Estado y éste encuentra la base de su creación en una constitución - (nos referimos netamente a una existencia jurídica constitucional), - entonces el gasto público es aquella erogación que se efectúa de acuerdo a lo determinado en la constitución para los fines para los que fue creada. Lo anterior no hace sino atribuirle el carácter de legalidad al gasto público.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido que "por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y los servicios públicos". (Jurisprudencia, Quinta Epoca. pág. 155. S. primera. Vol. Segunda Sa la. Apéndice de Jurisprudencia 1917-1965).

Una vez que se ha recorrido en forma elemental lo que es el gasto público, y que en última instancia viene siendo el motor que origina la necesidad de un sistema fiscal, mencionaremos que dicho gasto se encuentra dividido de acuerdo al fin del gasto mismo que se realiza en sí.

Lo anterior queda determinado en base al pacto federal que une a nuestro país: las necesidades de la Federación no son las mismas que las de un ayuntamiento. Observemos que la base administrativa de nuestro Estado se encuentra fundada en una Federación conformada por Estados-

libres y soberanos, que a su vez descansan administrativamente sobre la célula estatal denominada Municipio Libre.

La base constitucional de lo anterior se encuentra establecida en el artículo 40, que menciona que "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior". Estos Estados encuentran el límite de sus acciones en la unión federal por medio de la que sacrifican ciertas prerrogativas obtengan a su vez beneficios propios. El Municipio libre encuentra su base en el artículo 115 constitucional, en el que se establece como la base de la organización política y administrativa de los Estados. Ahora bien, de acuerdo a los ámbitos de competencia en materia de establecimiento de contribuciones, la Constitución dispone lo siguiente:

1. El Municipio administrará libremente su hacienda. Esta se conforma de los rendimientos de sus propios bienes, así como de las contribuciones e ingresos determinados específicamente en la Constitución (ver artículo 115 constitucional en caso de desear profundizar en este aspecto). La Suprema Corte de Justicia establece con respecto a lo anterior, que las contribuciones impuestas por los Ayuntamientos en virtud de los acuerdos que no tengan carácter de leyes y menos de leyes expedidas por las Legislaturas competentes, están en pugna con la Carta Magna. (Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice al tomo XL del Semanario Jurídico de la Federación. México. Antigua imprenta de Murguía. 1930. pág. 481-).
2. Por exclusión, el artículo 124 constitucional establece que -

las facultades que no están expresamente conferidas por la Constitución a la Federación, se encuentran reservadas a los Estados. De aquí deriva la facultad de gravar las actividades o bienes que representan el ingreso de la Federación o de las Entidades Federativas. - Podemos observar un efecto de coordinación tributaria que en nuestro derecho es denominada "Coordinación Fiscal". Esta se encuentra totalmente regulada por aquellas facultades conferidas a la Federación y en donde se permite o se realiza la aclaración de que los Estados y el Distrito Federal son susceptibles de participar. (Lo cual no ampara siempre un correcto y justo funcionamiento).

Concluyendo con lo anterior, deducimos que tanto la Federación como las Entidades Federativas y sus Municipios tienen el derecho a establecer ciertas contribuciones, teniendo la obligación de distribuir los ingresos que por ese motivo se captan de acuerdo a las leyes de cada Estado. Las leyes estatales deberán estar conforme a la letra de la Constitución Federal. En cuanto a la mención de que el sujeto pasivo contribuirá de acuerdo al municipio y entidad federativa (naturalmente que a la Federación misma) determinado por su residencia fiscal, no debemos omitir que tanto la Federación, las entidades federativas y los municipios vienen a constituir al sujeto activo de la relación fiscal en cuanto a percepción de ingresos que por cada renglón se refiere.

Continuando con nuestra fracción cuarta, llegamos a lo que posiblemente integre la personalidad misma del sistema tributario mexicano. Nos referimos a los requisitos/principios de proporcionalidad, equidad y legalidad de las leyes fiscales.

Analizaremos en primer término a la PROPORCIONALIDAD. Dicho principio constitucional establece que las contribuciones deberán ajustarse a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

En principio, este requisito es una búsqueda por dotar de justicia a la materia fiscal, a través de la ponderación y consideración de la capacidad del sujeto pasivo de la relación fiscal para contribuir en lo que se le exige. Aunque un tanto cuanto subjetivo, este principio es lo que más se acerca al equilibrio justo en materia fiscal, en el sentido de que se intenta que el contribuyente no pierda poder económico en forma desproporcionada. Para tal fin, se fijan las contribuciones de acuerdo a porcentajes determinados -que aunque a veces no son "justos" para todos- pretendiendo alcanzar a la generalidad de la población contribuyente manteniendo un cierto equilibrio.

En cuanto a la conexión de este principio con el principio de equidad, se han suscitado numerosas discusiones en torno a las diferencias entre estos principios pues hay autores que piensan que son y significan lo mismo cuando en realidad -y nosotros nos adherimos a esta posición- existe una clara diferenciación entre ambos.

"PROPORCIONALIDAD.--Los términos que usa la Constitución para fijar - que los impuestos han de ser proporcionales y equitativos deben interpretarse en el alcance estrictamente fiscal empleado sin duda por el constituyente, exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible, haciendo que el importe exigido en cada caso corresponda cuantitativamente a las operaciones, ingresos, utilidades o capital que afecta; pues si se quiere que la equidad y proporcionalidad de los impuestos se examinara en vía de amparo, no con respecto a una ley - en particular y su campo de acción, sino con vista a todos los preceptos fiscales de todas las leyes expedidas por la Federación, los Estados y los Municipios, la Suprema Corte quedaría convertida en Su premo Tribunal de la Distribución de la carga fiscal de toda la Nación lo que es absurdo." (Compañía Mexicana de Hielo Seco, S.A., Tomo CXX, página 649, Prontuario de Ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice, México 1957.).

De la lectura de la anterior tesis jurisprudencial, podemos deducir que la proporcionalidad y la equidad son dos variables, que dependiendo de sus valores nos dan un resultado consistente en la contribución exigida a cada sujeto pasivo de la relación fiscal.

PARA NOSOTROS, LA PROPORCIONALIDAD ES LA EXIGENCIA JUSTA DE PARTICIPACION DE ACUERDO A LA CAPACIDAD ECONOMICA DE LOS SUJETOS, DETERMINADA ESTA CAPACIDAD EN FORMA PERSONAL (cuando se trata de un impuesto directo), O DE ACUERDO A LOS MODOS Y NIVELES DE VIDA REPRESENTADOS EN LA CLASE DE BIENES Y SERVICIOS NECESITADOS (cuando se trata del establecimiento de impuestos indirectos). TODO LO ANTERIOR CONDICIONADO POR LAS REALIDADES SOCIALES, JURIDICAS, CULTURALES Y ECONOMICAS EN UN MOMENTO HISTORICO DEFINIDO.

En cuanto al segundo de los principios constitucionales en materia fiscal: la equidad, podemos decir que ésta es la justicia aplicada a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación económica. Dicha justicia se imparte a través del repartimiento de las cargas fiscales entre los sujetos contribuyentes.

Resumiendo lo anterior, diremos que la proporcionalidad es el establecimiento de las cargas fiscales en cuanto a las particularidades de cada sujeto pasivo de la relación fiscal. Una vez categorizado este sujeto en un renglón de carga, entonces tendrá la seguridad de que será tratado de igual forma que todos los que se encuentran en su misma situación lo que se resume en el principio de equidad.

La última parte del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, establece que la forma de contribución será aquella: "que dispongan las leyes". Esta última oración da origen al último de los principios y garantías constitucionales establecidos para la mate--

ria fiscal dentro de este artículo: el principio de legalidad de los impuestos. Dicho principio establece:

1. Que las leyes secundarias en las cuales se determinan contri-
buciones a los sujetos pasivos de la relación fiscal, debe--
rán ser creadas con arreglo a lo dispuesto por la Constitu---
ción.
2. Que toda disposición que impone una contribución, debe estar
prevista en Ley del Congreso, debiendo ser observada y esta-
blecida en forma estricta. Lo anterior obedece a la disposi-
ción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de que tam-
bién en forma "estricta" debe ser interpretada la ley en ma-
teria fiscal, siempre en sus términos, apegándose a las re--
glas y sin más alcance del que en realidad tienen. Recorde-
mos al lector que existen casos de excepción para el esta-
blecimiento de contribuciones que son los previstos por los
artículos 29º (suspensión de garantías individuales) y el
131º (establecimiento de tarifas de exportación e importa-
ción al Presidente de la República, previa facultad otorgada
por el Congreso de la Unión).
3. Que toda autoridad fiscal debe tener competencia para poder-
actuar en esta materia, y dicha competencia deberá estar pre-
vista en ley.

Una vez finalizado el análisis esquemático del artículo 31 Constitu-
cional en su fracción IV, mencionaremos que existen muchos otros ar-
tículos que adicionalmente sirven de base y fundamento a las más di-
versas situaciones de la materia fiscal. Desgraciadamente, estos ar-
tículos se encuentran diseminados en la Constitución misma y por lo
tanto no logran dar un efecto total de cohesión en la materia fiscal.

Dichos artículos son los siguientes:

- Art. 10° Derecho a gozar de las garantías individuales concedido a to
do individuo que se encuentre en territorio nacional.
- Art. 80° Garantía de Petición.
- Art.130° Garantía de Igualdad.
- Art.140° Garantía de irretroactividad de la ley, de audiencia y de le
galidad.
- Art.160° Garantía de Legalidad.
- Art.170° Garantía de pronta, expedita y gratuita impartición de justi
cia.
- Art.180° a 220° Garantías en materia penal. (exclusivas).
- Art.230° Garantía de Seguridad Jurídica.
- Art.280° Rectoría económica del Estado. (Justificación parcial de gas
to público).
- Art.290° Suspensión de Garantías.
- Art.400° Pacto Federal.
- Art.710° Iniciativa de Leyes y Decretos.
- Art.720° Procedimiento Legislativo.
- Art.730° Facultades del Congreso.
- VI. Para legislar en todo lo relativo al D.F.
- VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el
presupuesto.
- XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica-
de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, etc.
- XXI. Para definir delitos federales.
- XXIX. Para establecer contribuciones de carácter federal.
- XXX. Para leyes necesarias a fin de cumplir con las faculta--
des anteriores.
- Art.740° Facultades de la Cámara de Diputados. (Fracciones II, IV y VIII).
- Art.750° Aprobación del Presupuestos de Egresos. (gasto público).

- Art. 89º Facultades del Presidente de la República.
- Art. 92º Refrendo administrativo.
- Art. 103º Controversias Federales y violación de garantías individuales.
- Art. 104º Poder Judicial Federal (En materia de delitos fiscales).
- Art. 105º Competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de controversias entre entidades federativas, poderes locales; éstos con la federación, y constitucionalidad de los actos.
- Art. 107º El Juicio de Amparo.
- Art. 115º Estados de la Federación, Municipio Libre.
- Art. 117º Límite de competencia estatal.
- Art. 118º Restricción a los Estados a menos de que el Congreso Federal los autorice.
- Art. 120º Publicidad de las locales, así como obligación de cumplirlas y hacerlas cumplir (Para materia fiscal local).
- Art. 124º Facultades expresas a la Federación (Competencia federal).
- Art. 131º Establecimiento de gravámenes en materia de comercio exterior.
- Art. 133º Supremacía Constitucional, así como de todas las leyes - que de ella emanen y que estén reconocidas de acuerdo a lo dispuesto en este mismo ordenamiento supremo.
- Art. 134º Eficiencia de la administración Pública (gasto público).
- Art. 135º Reformas Constitucionales.
- Art. 136º Inviolabilidad de la Constitución.

C) ELEMENTOS INTEGRADORES DEL DERECHO FISCAL EN MEXICO.

Un elemento es una parte indispensable integrante de un todo. Al hecho o fenómeno de juntar todos estos elementos se le llama integrar. Por elemento integrador buscamos dar a entender a aquél elemento que cumple con dos funciones:

1. La función de ser una partícula esencial para que se logre - el todo; y
2. la función de ser un elemento de cohesión, que además de servir de enlace, le da al todo sus características esenciales- y particulares.

Una vez formulada la anterior aclaración, la relacionaremos con -- nuestro derecho fiscal federal vigente, a fin de obtener los elementos que lo integran, así como determinar y resaltar las principales particularidades del mismo. Para lograr esto, partiremos de un orden que fije una pauta a seguir basado en el actual Código -- Fiscal de la Federación.

El Código en cuestión marca en forma parcial las pautas generales a seguir en materia jurídico-fiscal, mencionando en su exposición de motivos, que el "Código Fiscal reúne en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado". (23) Lo anterior apoy nuestra mención de "parcial" en el sentido de que el mismo Código acepta no profundizar en la materia fiscal-positiva. (24)

Lo anterior no quiere decir que imponga directrices y pautas en materia fiscal federal, aún y cuando no profundice en las mismas.

(23) Javier Moreno Padilla. Frontuario de Leyes Fiscales. México, 1985. pág. 15.

(24) De acuerdo a la definición de código como: ordenación sistemática de - preceptos relativos a determinada rama del derecho, que la comprende ampliamente y con el fin de que se cumpla con su observancia, nuestro actual Código Fiscal no cumple con tal función al solamente ser una re pilación de los principios "más generales" como en su propia exposi- ción de motivos se establece.

Desarrollaremos este inciso de acuerdo a lo siguiente:

1. Sujetos de la relación fiscal.
2. Créditos Fiscales. Como se liquidan.
3. Autoridades Fiscales y sus facultades.
4. Medios de defensa. Impugnaciones.
5. Infracciones y delitos fiscales.
6. Normatividad en materia fiscal.

1. Sujetos de la relación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación establece a los dos sujetos que integran la relación fiscal. Estos sujetos son el activo y el pasivo.- El sujeto activo es aquel ente administrador del gasto público (que-- en el caso de nuestro derecho positivo es el Estado), y que tiene el derecho constitucionalmente establecido de allegarse recursos a fin - de cubrir sus necesidades presupuestarias. Asimismo, el Código Fis-- cal de la Federación lo establece como un derecho a percibir ingresos a partir de la determinación de créditos fiscales, nombrando a la Se-- cretaría de Hacienda y Crédito Público (y al Instituto Mexicano del - Seguro Social en su caso), como la institución gubernamental encarga-- da de recaudar los ingresos fiscales.

Entre las consideraciones que existen acerca del sujeto activo de la-- relación fiscal, existen ciertas variantes de tipo doctrinario. Hay-- autores que le conceden a la autoridad pública el derecho a percibir-- ingresos fiscales; en cambio hay quienes consideran que es una obli-- gación.

La realidad es que nosotros nos apegamos por considerar lo anterior - un ejercicio de un derecho conferido al Estado a fin de que se alle-- gue recursos de acuerdo a lo dictado por las leyes. Es una potestad

desde el momento en que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de parte de los contribuyentes.

Aclararemos que el Estado está representado administrativamente por la Federación, las entidades federativas y el municipio, todos los cuales tienen la potestad pública a percibir contribuciones en la forma determinada por la Constitución Federal. La Constitución delimita competencias en materia tributaria, encontrándose la Federación con mayor número de facultades en esta materia sobre las otras dos entidades; así mismo mencionaremos que las competencias referidas se fundan en exclusiones o prohibiciones constitucionales y que en nuestro derecho positivo son llamadas: "coordinaciones fiscales".

En cuanto al sujeto pasivo de la relación fiscal (25) mencionaremos que es aquella persona física o moral que cae en el supuesto de la hipótesis normativa en esta materia, y que, por ese simple hecho incorre en la obligación de dar cumplimiento a determinada norma fiscal.

Quisiéramos mencionar la necesidad de tener precaución en el análisis del sujeto pasivo de la relación fiscal. Varios autores incurren en errores clave al considerar que únicamente pueden ser sujetos pasivos las personas físicas y morales; estas últimas cuando -- sean sociedades civiles o asociaciones civiles, o cuando sean de -- carácter mercantil. Debemos también considerar al Estado mismo como sujeto pasivo de la relación fiscal.

Lo anterior se comprueba a través de la lectura del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que contempla la participación de la Federación al establecer que: "La Federación queda obligada a -- pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expre-

(25) Evitaremos mencionar el tema de extranjeros en el desarrollo del análisis del sujeto pasivo en virtud de haberlo analizado profundamente en el anterior inciso.

samente".(26)

Incluso, podemos mencionar que nuestro derecho contempla como contribuyentes a personas morales extranjeras que no tienen domicilio en nuestro país y que no tienen finalidades lucrativas o de percepción de rentas tal y como lo establece el artículo anteriormente mencionado.

Otra figura en referencia al sujeto pasivo, es la sustitución (27).

Esta no puede realizarse de ninguna forma con el sujeto activo, - pues la soberanía de la que se haya investido para percibir contribuciones de ninguna forma es delegable y el sistema de facultades - para cobrarlas por regla general es estricto; salvo las excepciones establecidas en la ley.

2. Créditos Fiscales. Como se liquidan.

El Código Fiscal Federal define a los créditos fiscales como "los - que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentrali- zados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". (Ar- tículo 4º del Código Fiscal de la Federación). La realidad es que esta definición es extensa, compleja y poco clara. Mencionaremos - sencillamente que créditos fiscales son las cantidades determinadas que tiene derecho a percibir el Estado para el cumplimiento de sus funciones, cantidad que es aportada por contribuyentes para tal fin.

El Código Fiscal Federal divide los ingresos fiscales en tres tipos

(26) Lo que no exime a la Federación de llegar a ser sujeto pasivo de la relación Fiscal.

(27) De la sustitución del sujeto pasivo derivan diversos tipos de responsabilidad que pueden ser: responsabilidad directa; responsabilidad solidaria y reponsabilidad substituta.

principales: 1) contribuciones; 2) accesorios; 3) complementarios.

En lo particular pensamos que todos vienen a ser contribuciones --- pues su finalidad es la de contribuir al gasto público y no por que un ingreso sea por concepto de multa y otro se obtenga por concepto de derechos van a ser utilizados para otro fin.

Para el Código Fiscal Federal, las contribuciones se clasifican en Impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras. (Ver artículo 29 del Código Fiscal de la Federa---ción). Como nctará el lector, lo anterior no es una definición por lo que partiremos de alguna para analizar a fondo las contribuciones.

"Contribución es la prestación o prestaciones económicas que dentro de la relación jurídico tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos". (29)

La definición anterior adolece de varios errores y omisiones. En - primer lugar, no sólo los ciudadanos son contribuyentes (un menor - de dieciocho años o un extranjero que sin calidad de ciudadanos compran un alimento y pagan el Impuesto al Valor Agregado); también po demos comentar que la definición está incompleta pues se entiende -- que aunque muchas veces el origen sea distinto (el de una multa al - de un recargo) el objeto será siempre el de cubrir el gasto público, y las contribuciones no son el único ingreso con el que el Estado - sufraga los gastos públicos.

Seguiremos la catalogación que hizo el legislador a fin de ordenar - las definiciones de los tipos de ingresos fiscales que regula el ---

(29) A. Arrijoja Vizcafno. Ob. Cit. pág. 87.

Estado, aunque no debemos olvidar que todos estos tipos de ingresos vienen a representar contribuciones per se.

1. CONTRIBUCIONES.

- a) **Impuestos:** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.
- b) **Aportaciones de seguridad social:** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley de la materia en seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- c) **Derechos:** Son las contribuciones previstas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.
- d) **Contribuciones de mejoras:** Son las contribuciones previstas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician directamente por obras materiales.

2. ACCESORIOS.

Se consideran accesorios de las contribuciones a todos aquellos ingresos que se perciben de una forma extraordinaria en virtud de ser originados por una causa de incumplimiento u omisión por parte de los contribuyentes. Se consideran acceso

rios de las contribuciones: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por presentación de un cheque para su cobro y que éste no sea pagado por la Institución Bancaria girada (20% de indemnización sobre la cantidad que ampara el cheque).

3. CONTRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS.

Nos hemos atrevido a llamarles de esta forma en virtud de que aunque no son consideradas como contribuciones por el Código-Fiscal, en realidad sí lo son, y la complementariedad radica en el simple hecho de que el Código no las ordena en el primer grupo de contribuciones. Son las siguientes:

- a) Aprovechamientos: Ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos a las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las Empresas de participación estatal.
- b) Productos: Contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como -- por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. (30)

Hemos mencionado las anteriores definiciones en virtud de ser aplicadas en nuestro Derecho Fiscal Positivo; sin embargo la mayoría adolece de deficiencias de redacción y de técnica jurídica.

Con respecto a las contribuciones, el Código establece que toda norma tributaria que imponga el pago de tales, así como que exceptúe al contribuyente de su pago, deberá tener los siguientes elementos:

Sujeto: Identificación de la persona física o moral a la que va dirigida la obligación de cubrir una contribución por realizar de terminada hipótesis normativa.

Objeto: Situación jurídica o de hecho prevista en las leyes fiscales

(30) Todas las definiciones que transcribimos fueron obtenidas del Código Fiscal.

como objeto de tributación. Realizar dicha conducta es conocida como la realización del "hecho imponible".

Base: Porción valor del objeto que sirve como punto de partida para cuantificar el monto de la contribución dependiendo de la tarifa o tasa a aplicar.

Tasa: Indexación porcentual aplicable a la base, generalmente aplicable directamente al objeto.

Tarifa: Lista o catálogo de grupos que pagan cuotas de acuerdo a rangos de indexación.

Estos elementos se verán específicamente contenidos en cada una de las Leyes Fiscales que determinen contribuciones a cubrir.

3. Autoridades Fiscales y sus facultades.

Autoridad para el Derecho Administrativo es la persona física, trabajador o servidor del Estado dotada por ley del poder público. (31) Partiremos de esta definición para estudiar a las autoridades que interviene administrativamente en la materia fiscal.

Las facultades fiscales son otorgadas al Poder Ejecutivo a través de leyes previamente creadas por el constituyente y por el legislativo. El presidente de la República Mexicana -como titular del ejecutivo- cuenta con diversas facultades en materia fiscal, algunas de las cuales delega en otros funcionarios y autoridades públicas con el fin de determinar el manejo de la política fiscal en este país.

El artículo 89 Constitucional, en sus fracciones I y XX, permite al titular del ejecutivo de la Unión la ejecución de leyes y la facultad para proveer en su exacta observancia. Asimismo, el artículo 131 del mismo ordenamiento primario le faculta para que previa autorización del --

(31) Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. Págs. 246-247.

Congreso Federal pueda en forma libre, imponer las medidas necesarias en materia de comercio exterior.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, fundamenta las actividades administrativas del Ejecutivo, permitiéndole delegar las mismas. Así tenemos que en lo correspondiente a la materia cuyo estudio nos atañe, la ley anteriormente mencionada en sus artículos 2, 11 a 19, 29, y 31 fracción I a VI, VIII, y XIV a XVI faculta al Presidente de la República para delegar funciones en materia fiscal. Dicha delegación se hace en el Secretario de Hacienda y Crédito Público quien en igual forma puede delegar funciones en base al reglamento interior de la propia Secretaría del ramo a fin de optimizar el desempeño de las funciones en materia de política fiscal y recaudar los ingresos que debe cobrar el Estado. Es en el Reglamento Interior mencionado, en el que se encuentran otorgadas y delimitadas todas las facultades que tienen las diversas autoridades en materia fiscal. Estas facultades se encuentran delimitadas de acuerdo a lo dispuesto en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

Entre las facultades que tienen conferidas las autoridades fiscales encontramos:

1. Participación directa con el contribuyente a fin de asesorarlo, lograr una mejor captación de recursos o bien para vigilar y exigir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.
2. Facultades de difundir y publicar todas las resoluciones en materia fiscal.
3. Establecimiento de criterios en materia de disposiciones fiscales.
4. Resolución de peticiones con carácter administrativo-fiscal.

5. Condonación, diferimiento y facultad de eximir pagos en los casos específicos establecidos en ley.
6. Concesión de subsidios o estímulos fiscales.
7. Uso de los diversos métodos coactivos autorizados para lograr el cobro de contribuciones, o bien el pago de obligaciones a cargo de contribuyentes.
8. Imposición de multas, ejecución de embargos.
9. Facultad de comprobación a través de requerimientos, visitas domiciliarias, dictámenes, compulsas, avalúos, etc.
10. Presunción de ingresos y otras obligaciones fiscales.
11. Todas las demás que las leyes en particular les otorguen.

Las facultades anteriores encuentran su base Constitucional en el -- artículo 92, así como en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 13.

4. Medios de Defensa. Impugnaciones.

Es obvio que siendo la materia fiscal una materia tan conflictiva en virtud de tener como su objetivo principal la percepción de ingresos para el Estado a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria, deben existir diversos medios de defensa e impugnación a fin de que el contribuyente "quejoso" defienda sus derechos (cuando considere que éstos se están viendo afectados por alguna decisión o acción de la autoridad debido a una supuesta falta de legalidad). La generalidad de las leyes fiscales en cuanto al excesivo número de contribuyentes en nuestro país; la creciente pero aún ínfima concientización cívica en los beneficios indirectos del pago de las contribuciones motu proprio; los constantes abusos de la autoridad fiscal (por falta de conocimiento, exceso de autoridad y mala fe), son factores que otorgan gran importancia a la regulación de los medios de defen-

sa e impugnación.

El artículo 13 Constitucional establece que "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales" pudiendo nosotros comentar que de aquí parte el principio de generalidad de -- los impuestos que establece la idea de "dirección" de las leyes fiscales a una pluralidad innominada e indeterminada de sujetos, lo -- que garantiza la imposibilidad de que un número reducido, o determinado sujeto, se vea dolosamente afectado por alguna autoridad al imponerles ésta una carga fiscal especial.

El artículo 14 de nuestra carta magna establece los principios de -- irretroactividad de las leyes, audiencia y legalidad. En cuanto a la primera, tal parece que el Código Fiscal Federal se contrapone a lo dispuesto en este artículo, ya que establece en su artículo 60 -- que las contribuciones serán determinadas conforme a las normas vigentes al momento del acto mismo (sólo aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad cuando no afecte en ninguna forma los derechos adquiridos del particular). Lo anterior pudiera entenderse inconstitucional; sin embargo y teniendo en cuenta que la finalidad de las leyes procedimentales es la de ofrecer cada día una más dinámica impartición de justicia, este tipo de normas no afectan al particular, sino que por el contrario, lo benefician. Existen varias tesis y doctrina en cuanto al anterior punto se refiere. La posición fundamental adoptada por la Suprema Corte de Justicia consiste en que la "retroactividad de las leyes del procedimiento cabe cuando se trata de la forma con arreglo a la -- cual puede ser ejercido un derecho precedentemente adquirido, pero no cuando ese derecho ha nacido del procedimiento mismo, derecho -- del que no puede privarse a nadie por una ley nueva y que hizo nacer excepción que puede ser opuesta por el colitigante, mas la tramitación del juicio debe, desde ese punto, sujetarse a la nueva ---

ley". (32)

La garantía de audiencia que consagra el mismo artículo 14 Constitucional, debe ser íntegramente respetada por el Derecho Fiscal al igual que las garantías de irrestricta defensa. Sin embargo, las garantías de audiencia no proceden en cuanto a la determinación y liquidación de impuestos, pues el Estado no podría jamás determinar contribución a cargo de persona alguna, ya que todo contribuyente tendría algo que alegar. Ahora bien, cuando la autoridad fiscal determina el caso específico en forma particular (por ejemplo, se practica un avalúo en donde se determinará un cierto impuesto predial a pagar), entonces sí será aplicable dicha garantía constitucional.

El artículo 16 Constitucional establece la garantía de legalidad, - la cual impone básicamente la necesidad de fundar y motivar todo -- acto de autoridad que esté encaminado a dar molestias a los particulares.

Esta garantía es sumamente importante, ya que el lector habrá de recordar que algunas de las facultades que tienen las autoridades fiscales son las de realizar visitas domiciliarias, exigir comprobantes, realizar compulsas, requerir de alguien su contabilidad, etc., actos que deberán estar fundados y motivados o de lo contrario podrán ser tachados de inconstitucionales.

En materia de visitas domiciliarias, la autoridad fiscal debe dar cumplimiento a un sinnúmero de requisitos establecidos en diversas disposiciones fiscales. El Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido, entre otros criterios, el siguiente:

(32) Nueva Legislación de Amparo reformada. México, 1985, pág. 398.

"VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS DE LAS.-- Si en la orden se especifica el domicilio del actor, la diligencia deberá constreñirse únicamente a ese domicilio, no obstante que el negocio se haya trasladado a otro lugar distinto, puesto que en los términos del artículo 84, fracción I, inciso a), la orden de visita deberá contener el lugar - en que ha de practicarse, siendo violatorio del artículo 16 Constitucional igualmente el que se practique en domicilio diferente". (33) (Lo anterior está actualmente regulado por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación en su fracción I).

El Código Fiscal de la Federación establece en su título III "De las Facultades de la Autoridad Fiscal", los requisitos que deben de tener los actos administrativos que deban notificarse (constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, mención de qué es lo que resuelve, que es lo que se propone o cual es su objeto, ostentar la firma de quien sea competente, así como el nombre de las personas a las que vaya dirigido con sus datos de identificación). En las visitas domiciliarias se deberán además mencionar el lugar o lugares exactos a donde se llevará a cabo la visita, nombre (s) de la (s) persona (s) que la efectuará, etc.

A su vez, la ejecución de la visita deberá cumplir con otra serie de requisitos formales, tales como practicarse ante quien y en donde se indica en la orden, realizar la visita con el objeto de obtener los datos descritos en la misma, dejar citatorios en los casos necesarios, practicar la visita dentro de los horarios permitidos para efectuar tales diligencias, la autoridad fiscal deberá, asimismo, identificarse plenamente, la ejecución deberá diligenciarse y asentarse ante dos testigos en forma detallada y circunstanciada, narrando todos los hechos u omisiones detectados durante la visita, etc. (34)

(33) Jaime Cadena R. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1981, pág. 493.

(34) Para tener una visión más amplia del tema, recomendamos recurrir a los artículos 38,40,42 fracción III, 42 a 47, 58 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

Como contribuyentes afectados por un acto de autoridad, podemos recurrir éstos, cuando no cumplan con los requisitos esenciales de -- ley. Lo anterior obedece al carácter extremadamente formalista de nuestro derecho.

Por su parte el artículo 17 Constitucional consagra la impartición de justicia en forma pronta y expedita, siendo su servicio gratuito y estando prohibidas las costas judiciales. (En materia fiscal nos encontramos, sin embargo, ante una serie de cargos extras tales como multas, infracciones, gastos de ejecución, cobro de interés fiscal, etc., todo ello como consecuencia de alguna determinación de la autoridad fiscal en la que se nos considere culpables).

Los artículos 18 a 23 Constitucionales sirven de fundamento a la - actuación de la autoridad judicial para la aplicación de las san-- ciones en materia penal. En nuestro caso será materia de delitos - fiscales, con participación coadyuvante de la autoridad fiscal.

El artículo 104 de la Ley Suprema, en su fracción I es la base jurí dica para la creación de tribunales administrativos, como sería el caso del Tribunal Fiscal de la Federación el cual imparte justicia en el ámbito del Derecho Fiscal. Este tribunal está regido inter- namente por una ley orgánica, en la que queda establecido como un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus - fallos, con la organización y atribuciones que la misma ley le con- fiere y establece.

Este órgano es el facultado para dirimir cualquier controversia que exista entre los contribuyentes, y la autoridad administrativa (no omitiendo la competencia que en esta materia tienen los tribunales pertenecientes al Poder Judicial Federal). Esta institución alber

ga el procedimiento llamado "Contencioso-Administrativo Fiscal" o Juicio de Nulidad que es como nosotros lo llamaremos. Esta institución procedimental será estudiada con mayor profundidad en el siguiente inciso de este capítulo en desarrollo.

En cuanto a los medios de defensa que tiene el contribuyente (35), mencionaremos a los siguientes:

- a. Amparo Directo o Indirecto.
- b. Diversas peticiones a la autoridad administrativa (oportunidades).
- c. Solicitudes diversas que representen una primera defensa.
- d. Recursos administrativos:
 - i) Revocación.
 - ii) Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.
 - iii) Nulidad de notificaciones.
- e. Procedimiento Contencioso Administrativo Fiscal Federal. (Juicio de Nulidad).

A continuación trataremos a cada uno de los medios de defensa mencionados en forma breve:

a) Juicio de Amparo. Consagrado en los artículos 103 y 107 --- Constitucionales, será objeto de análisis detallado en el capítulo quinto de este trabajo.

b) Diversas peticiones a la autoridad administrativa (federal), que nosotros denominamos como oportunidades. Aclaremos al lector -- que tal denominación en virtud de que son instancias de oportunidad al poder intentar con ellas la defensa o aclaración de derechos a -- través de diversas peticiones a la autoridad correspondiente. Este derecho está contemplado en el artículo 80 de nuestra Constitución -- Federal, y representa una garantía el saber que cualquier aclaración

(35)]Recordamos al lector la tendencia a llamarle "contribuyente" a quien varios autores llaman particular, ya que el mismo Estado es susceptible de ser sujeto pasivo de la relación fiscal sinser particular.

que solicitemos a la autoridad, nos será contestada (lo que podría llegar a representar una "defensa" al obtener una aclaración que - nos reintegre en el legítimo goce de nuestros derechos, o bien --- puede representar una constancia que nos sirva de prueba para continuar con nuestra defensa).

c) En cuanto a las solicitudes diversas que pueden llegar a - constituir un cierto medio de defensa, debemos recordar que ésta es una protección de nuestros derechos, sean cuáles fueren. Existen diversos artículos que otorgan al contribuyente la oportunidad de defenderse mediante la solicitud de reducción de penas, multas, obligaciones fiscales, todo lo anterior a través de reducciones per mitidas en ley, etc. Lo anterior es en realidad una protección in directa (en cuanto a que no está expresamente establecido el monto de la reducción), e inminentemente (porque es claro que se defien de la propiedad particular) del patrimonio de los contribuyentes - (artículos 74 y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación).

d) Recursos Administrativos. Debemos aclarar que aparte de - los recursos que se mencionarán a continuación, pueden existir --- otros recursos administrativos que se otorguen a nivel estatal para asuntos administrativos estatales (locales) o municipales.

Entendemos por recurso al medio de impugnación que se interpone -- contra una resolución pronunciada por una autoridad administrativa (generalmente ante la misma autoridad que emitió el acto), con el objeto de que dicha resolución sea revocada, anulada, o modificada. (36) La finalidad de todo recurso es la de lograr para los - contribuyentes la obtención de protección ante las autoridades -- fiscales. En nuestra materia, los recursos administrativos se en cuentran establecidos en el Código Fiscal Federal y son:

(36) Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo VII, págs. 359 a 362.

- i) **Recurso de Revocación:** Este recurso procede básicamente contra las resoluciones administrativas definitivas que:
- determinen contribuciones o accesorios;
 - nieguen la devolución de cantidades que procedan con forme a ley; y
 - siendo diversas de las anteriores, sean emitidas por las autoridades aduaneras.
- ii) **Recurso de oposición al procedimiento administrativo de Ejecución.** Procede contra los actos que:
- exijan el pago de créditos fiscales de acuerdo a lo que establezca la ley;
 - se dicten durante el procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se alegue que éste no se ha a justado a derecho; y
 - cuando se afecte el interés jurídico de terceros, en los casos previstos en ley.
- iii) **Recurso de Nulidad de Notificaciones:** procede contra las notificaciones llevadas a cabo en contravención de las disposiciones legales.

Básicamente nos concretaremos a mencionar que el recurso de revocación es de carácter optativo; es decir, que se puede recurrir a él o ir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación a promover el juicio de nulidad. Los otros dos recursos, subsecuentemente, deben agotarse en forma previa al juicio de nulidad.

Los recursos fiscales (de carácter administrativo liso y llano) deben presentarse en tiempo, por escrito señalando nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, registro federal de causantes, la autoridad a la que se dirige o ante quien se promueve, el -

objeto de la promoción, domicilio para oír y recibir notificaciones, autorizaciones, acto que se impugna, agravios, pruebas, hechos controvertidos (acompañando documentos que los acrediten), personalidad con la que se actúa, la existencia del acto impugnado y su constancia de notificación, etc.

Los recursos podrán estar afectados de improcedencia en los casos -- expresamente previstos por la ley, determinando así uno de los sentidos de las resoluciones administrativas, que pueden ser:

- Desechamiento por improcedencia.
- Confirmación del acto impugnado.
- Reposición del Procedimiento Administrativo.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado.
- Dictar un acto nuevo que substituya al impugnado.

e. Procedimiento Contencioso Administrativo. Este medio de defensa se tratará en el siguiente inciso de este mismo capítulo.

5. Infracciones y Delitos Fiscales.

En la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo de la Unión para la discusión y aprobación del Código Fiscal de la Federación, - se hace alusión a la notoria reducción de normas de carácter punitivo en materia fiscal. Dichas normas se redujeron a las netamente - indispensables, dando así oportunidad a los contribuyentes para corregir su situación particular.

En cuanto a las infracciones fiscales, éstas se tipificaron de acuerdo a la disposición infringida, quedando determinadas todas las multas administrativas aplicables al caso en cuestión. Se determinaron y

establecieron calificaciones a las infracciones. Casos tales como - reincidencia, agravantes, atenuantes o errores cometidos, determinan la reducción o incremento de las multas.

Se considera infractor, a la persona que realiza el supuesto determi- nado en el capítulo de infracciones, así como la que omite en cual-quier forma lo especificado por toda norma fiscal.

Las infracciones que determina el Código Fiscal Federal pueden clasi- ficarse en las siguientes:

- a. Infracciones por omisión total o parcial en el pago de las - contribuciones; dentro de éstas encontramos a las:
 - dolosas;
 - por error aritmético (culposas).
- b. Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contri-
buyentes.
- c. Infracciones por declaraciones, solicitudes o avisos presen-
tadas en forma incompleta o con errores, así como cualquier
anomalía existente en la expedición de constancias.
- d. Infracciones por omisión total o parcial de llevar contabili-
dad de acuerdo a lo dispuesto y establecido en la ley, sin -
omitir las penas en que se incurra para el caso de que esta
conducta se tipifique como defraudación fiscal.
- e. Infracciones por oposición o resistencia al ejercicio de la
facultad de comprobación fiscal.
- f. Infracciones por faltas a las disposiciones fiscales por ---
funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus fun-
ciones.
- g. Infracciones por faltas a las disposiciones fiscales por par-
te de terceros.

El Código Fiscal Federal establece la condonación de multas cuando se hayan cumplido las obligaciones en forma espontánea, aún y cuando esto se realizara sin contemplar los plazos legales o cuando se haya incurrido en infracción alguna por causa de fuerza mayor.

La imposición de multas por infracciones deberá estar fundada y motivada, considerando la existencia de atenuantes, agravantes, o casos de índole especial.

En cuanto al estudio del sub-inciso de los delitos fiscales, éste será analizado en forma posterior en el segundo capítulo de este trabajo.

6. Normatividad en materia fiscal federal.

Por normatividad nos queremos referir a la manera en cómo se encuentra regulado y jerarquizado nuestro Derecho Fiscal vigente.

La Constitución Federal es desde luego, la cúspide de esta rama del Derecho (como se ha analizado previamente al tratar el artículo 31 --fracción IV y las facultades del Congreso Federal establecidos en dicho ordenamiento).

Las leyes secundarias, resultado de un proceso legislativo federal contemplado por la Constitución Mexicana, regulan y norman en forma específica (en nuestro caso en la materia tributaria) a fin de lograr una correcta observancia a través de reglamentos administrativos, las actividades que versan en materia fiscal. Dichos reglamentos son creados de acuerdo a lo establecido por el Jefe del Ejecutivo Federal según facultades que se le otorgan en el artículo 89 de la Constitución Mexicana.

También se deben contemplar: la incursión de normas derivadas de decretos delegatorios de facultades, la jurisprudencia y, aunque no debiera considerarse como norma en Derecho Fiscal; la circular administrativa que llega a tener influencia en forma directa en esta materia.

No debemos omitir los tratados internacionales que conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución, tienen el carácter de ley suprema.

La siguiente es una breve relación de algunos de los ordenamientos que regulan el Derecho Fiscal positivo:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley de Ingresos de la Federación (de vigencia anual).
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento.
- Ley del Impuesto al valor agregado y su reglamento.
- Ley del Impuesto especial sobre producción y servicios y su reglamento.
- Ley del Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- Tratado Internacional de Viena.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y --- Crédito Público.
- Acuerdo por el que se delegan facultades a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Resolución que establece la debida congruencia entre los artículos 115-c de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Pleno, Sala Administrativa y Sala Penal).
- Jurisprudencia de los tribunales colegiados de circuito en Materia Administrativa, o Mixta, - según se trate.
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación (37).

(37) En cuanto a la aplicación de la Jurisprudencia, debemos mencionar que se aplica jerárquicamente dependiendo del siguiente orden:
a) Suprema Corte de Justicia, b) Tribunal Colegiado de Circuito y
c) Tribunal Fiscal de la Federación.

D. REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO EN MATERIA FISCAL FEDERAL.
JUICIO DE NULIDAD.

A través de este inciso desarrollaremos los puntos y características más importantes que rigen el procedimiento contencioso en la materia tributaria federal. Este procedimiento se conoce como Juicio de Nulidad.

La impartición de justicia fiscal, es una actividad jurisdiccional-administrativa relativamente nueva en México. A través del desarrollo del inciso A) de este primer capítulo, mencionamos y establecimos algunos de los diversos tribunales que han existido en la historia del Derecho Fiscal Mexicano.

Actualmente la justicia fiscal federal se encuentra representada institucionalmente por:

1. La autoridad administrativa (a través de recursos administrativos).
2. La autoridad administrativa en su faceta jurisdiccional a través de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.
3. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.
4. Los Juzgados de Distrito y los Unitarios de Circuito.
5. Los Tribunales Colegiados de Circuito
6. La Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1. En cuanto a la autoridad administrativa, representada ésta por -- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (y el Instituto Mexica-

no del Seguro Social en su caso); establecimos en el inciso anterior que imparten una cierta justicia al considerar las protestas de los particulares para intentar resolverlas en forma administrativa y con forme a derecho -por supuesto-.

2. Las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, tienen delimitada su competencia en forma regional de la siguiente forma:

- 16 salas regionales distribuidas geográficamente en la República Mexicana;
- cada sala cuenta con tres magistrados que conocen en forma co legiada de los juicios de nulidad que se inicien en base a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

Básicamente, estas salas conocen de asuntos procesales-fiscales que impliquen resoluciones definitivas en contra de las que ya no exista recurso administrativo previo (pendiente de agotar), salvo el ca so optativo del recurso de revocación. También tienen competencia para dirimir determinaciones de contribuciones a cargo de sujetos pa sivos de la relación fiscal, negativas de devoluciones de pagos indebidos, multas, resoluciones que causen agravio de alguna forma al contribuyente y las demás que la ley señale en forma específica. — Las resoluciones de éstas salas son tomadas por mayoría de votos o por unanimidad, existiendo la posibilidad de recurrir a una segunda instancia en caso de que el fallo no sea favorable.

3. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se compone de nueve magistrados, y sus resoluciones serán tomadas por mayoría de votos, siempre y cuando estén presentes cuando menos seis de los magistrados o bien, por unanimidad en la votación. Esta Sala está facultada para fijar o modificar la jurisprudencia obligatoria para las salas regionales. Su competencia es federal y consiste en resol

ver recursos en contra de la primera instancia administrativa, conocer de las excitativas de justicia, calificar las recusaciones, excusas o impedimentos de los magistrados, designar en su caso magistrados substitutos, establecer reglas para una mejor administración de justicia, aparte de una gran serie de atribuciones administrativas lisas y llanas.

El Tribunal Fiscal de la Federación, es un tribunal perteneciente - al Poder Ejecutivo, con facultades para resolver controversias de - carácter administrativo-fiscal. Aunque no se menciona en forma expresa se ha constituido en un tribunal de plena jurisdicción en el sentido de que sus sentencias pueden ser dictadas obligando a la - autoridad fiscal a cambiar el sentido de la resolución impugnada, - o inclusive puede nulificar dicha resolución. Lo anterior no debe tomarse estrictamente en el sentido de que algunas de sus sentencias son de simple anulación. (38)

En cuanto a los tribunales del Poder Judicial Federal, mencionaremos que recurrimos a ellos en el momento en el que promovemos el - Juicio de Amparo ya sea en forma directa o indirecta de acuerdo a lo que proceda. Asimismo, la autoridad puede ocurrir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a fin de interponer el recurso de - Revisión Fiscal descrito en el Código Fiscal de la Federación en - su artículo 250 en el que establece que la autoridad puede interponerlo siempre que el asunto impugnado sea de importancia y trascendencia.

En cuanto al procedimiento contencioso administrativo (Juicio de - Mulidad), debemos mencionar que el Código Federal de Procedimientos Civiles es supletorio a falta de disposición expresa del Cód-

(38) Con respecto a este tema, mencionaremos que es conveniente ver la parte conducente del Código Fiscal de la Federación.

go Fiscal de la Federación.

Como no es la función de este autor la de transcribir íntegramente - las disposiciones y texto del Código Fiscal; simplemente mencionaremos las particularidades más relevantes del juicio de nulidad a fin de determinar sus características. Una vez agotados los recursos ad ministrativos o cumplidos los requisitos de ley, se puede acudir a - este procedimiento de acuerdo a la competencia fijada para las salas regionales.

Identificaremos las partes que pueden intervenir en este procedimiento:

Demandante: contribuyente perjudicado por la resolución o acución - fiscal que se impugna.

Demandados: autoridad responsable (y el particular favorecido en su caso).

Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la depen dencia u organismo descentralizado que corresponda.

Tercero opuesto a las pretensiones del demandante, apersonado como - coadyuvante de la autoridad administrativa.

En el juicio de nulidad existen causas de improcedencia y de sobre-- seimiento que se traducen en resoluciones que, si se dictan por el - magistrado instructor serán recurribles mediante reclamación que pro cede ante la Sala Regional que haya negado la admisión o haya resuel- to el sobreseimiento. También existen diversos casos de impedimen- tos y excusas que son subsanados a través del incidente de recusa-- ción.

Una figura particular en materia fiscal procedimental es el de la -- ampliación de la demanda siempre y cuando se presente en términos de

de ley, extendiéndose el mismo derecho al demandado.

Los plazos y términos en esta materia son bastante amplios durante toda la etapa de instrucción, pues existen cuarenta y cinco días - para presentación de demanda como para su contestación (desde que surte efectos la notificación ya sea del acto impugnado o de la admisión del escrito inicial); así como veinte días para el caso de ampliación y 20 días más para su contestación.

En cuanto a las pruebas, no se permite ofrecer la prueba confesional a cargo de la autoridad, asimismo, la testimonial deberá ofrecerse junto con el pliego de preguntas.

El cierre de la instrucción es la conclusión del período de valorización y desahogo de las pruebas, así como el del ofrecimiento de las formulaciones de alegatos (términos de diez y cinco días, respectivamente). Después del cierre se computan cuarenta y cinco días a fin de dictar sentencia la cual se pronunciará de acuerdo a lo previamente mencionado. Si no se dicta la sentencia en dicho término, existe la excitativa de justicia ante la Sala Superior -- para que se obligue al magistrado que conoce del asunto a formular su proyecto y que se falle. La sentencia puede incluir una figura particular en esta materia que tratamos, llamada voto en contra -- del proyecto que manifiesta un magistrado cuando no está conforme con lo resuelto por la mayoría.

Los recursos que se pueden interponer en esta materia son el de -- Reclamación, Queja, Revisión y el de Revisión Fiscal, con diferentes y múltiples supuestos de procedencia --para cada uno de ellos en especial- , distinta tramitación y efectos.

CAPITULO SEGUNDO.

LOS DELITOS FISCALES FEDERALES.

- A) Breve análisis de los tipos penales-fiscales en materia federal más importantes.
- B) El Delincuente Fiscal (semblanza).

A. BREVE ANALISIS DE LOS TIPOS PENALES FISCALES FEDERALES MAS IMPORTANTES.

Pudiéramos iniciar este breve análisis de los tipos penales que en materia fiscal federal tienen la mayor importancia, mediante la inclusión de diversas discusiones doctrinales sobre la autonomía o independencia de los delitos fiscales a nuestro Derecho Penal.

En lo particular, y sin hacer mención a la multiplicidad de teorías existentes sobre el tópico anterior, nos adherimos totalmente a la idea de incluir el llamado "Derecho Penal Fiscal" al Derecho Penal en su totalidad. Lo anterior expuesto lo fundamos en las siguientes observaciones:

1. El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo - 59, que a falta de norma fiscal expresa, será aplicada en -- forma supletoria la disposición que para tal efecto establece ca el Derecho Federal Común; siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.
2. El Código Fiscal Federal, establece una complementariedad -- del Código Penal en materia Federal en cuanto a ciertos requisitos y situaciones especiales. Ejemplo de lo anterior -- son los artículos 100 y 101 del Código Fiscal de la Federación que en materia de delitos fiscales establecen en cuanto a la prescripción que: "en los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia Federal", así -- como también establece un requisito especial para la procedencia de la condena condicional en materia fiscal "además -- de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal".

3. El Código Penal Federal establece en su artículo 6º que cuando se comete un delito no previsto en el Código mismo, pero -- si en una ley especial, "se aplicará esta última tomando en -- cuenta las disposiciones del Libro Primero del Código Penal -- Federal, y en su caso las conducentes del Libro Segundo". -- Asimismo, el Código Penal establece que cuando una misma ma-- teria aparece regulada por diversas disposiciones, las espe-- ciales prevalecerán sobre las generales.

Todos los puntos anteriores demuestran que el Derecho Penal Federal -- prevé la existencia de "Delitos Especiales" mismos que tipificados por el Código Fiscal (a su vez remiten expresamente al Código Penal mencionado y al derecho federal común para los casos no establecidos en el Código especial) forman parte de un extenso grupo que se subdi -- vide a su vez dependiendo de la ley especial dentro de la cual están tipificados. Existen más de cuarenta leyes de carácter federal, lo que ocasionaría que existiera un Derecho Penal Administrativo, un -- Derecho penal de la Salud, un Derecho Penal Laboral, etc., pues sien -- do todos autónomos de acuerdo a la teoría del mismo nombre, descuar -- tizarían verdaderamente al Derecho Penal, en un sinnúmero de dere -- chos penales particulares.

El fiscalista Eduardo Johnson Okhuysen, nos menciona con respecto a lo anterior que "En mi concepto, tienen razón los opositores de la Teoría Autonomista, siendo fundadas las objeciones y críticas que -- han formulado respecto de dicha doctrina. Suscribo con toda convic -- ción la tesis que sostiene que tanto el Derecho Penal Administrativo como el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza es -- sencialmente represiva o punitiva, forman parte del Derecho Común, constituyendo regulaciones especiales de este último cuerpo jurídi -- co, y estando regidos por sus principios generales con ciertas modi

ficaciones o adaptaciones, las cuales no son, sin embargo, suficientes para modificar su naturaleza y justificar el que se considere a dichos ordenamientos como dotados de autonomía científica en relación con el Derecho Penal, o bien como perteneciendo exclusivamente al Derecho Administrativo". (39)

Lo anterior lo podremos complementar si observamos que "los delitos fiscales forman parte del Derecho Penal común y, por tanto están sujetos a los institutos de derecho criminal" (40) discusión reforzada con la mención de que el artículo 69 de que el Código Penal en materia federal establece que "los delitos fiscales no están fuera del Derecho Penal perteneciendo a él, y si bien no pierden su aplicabilidad específica, no por ello aniquilan lo esencial del Derecho Penal común" (41)

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece al respecto en su artículo 16 que " No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial" requisitos constitucionales (salvo los casos previstos en la Constitución misma), asimismo, el artículo 21 del mismo ordenamiento primario establece que "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial", permitiendo asimismo a la autoridad administrativa la aplicación de ciertas sanciones delimitando éstas únicamente a multas o arrestos hasta por treinta y seis horas como máximo.

Todo lo anterior soporta la dependencia que existe del capítulo denominado "De los Delitos Fiscales" del Código Fiscal de la Federación, al Derecho Penal Federal común a través de la actuación exclusiva de la autoridad judicial, pues como hemos mencionado anteriormente, la autoridad administrativo-fiscal no tiene derecho a --

(39) Eduardo A. Johnson O. Temas Fiscales. México. 1985. pág. 84.

(40) Manuel Rivera Silva. Derecho Penal Fiscal, México, 1984, pág. 1.

(41) Ibidem. pág. 2.

aplicar las penas establecidas como sanción de los delitos respectivos. Al contrario, se tiene que recurrir en forma total a la autoridad judicial para lograr aplicar las sanciones respectivas. Permanece como podemos ver el principio de que lo penal es exclusivo de la autoridad judicial, y de ninguna forma puede ser facultad de la autoridad administrativa.

Concluyendo con lo anterior, mencionaremos simplemente que le llamaremos Derecho Penal Fiscal en virtud de que la tipificación de este tipo de delitos obedece a causas y conductas exclusivas de la materia fiscal. Ahora bien, podemos también decir que hay ciertas características que imprimen un sello exclusivo a esta sub-rama penal, como ejemplo: el monopolio de la previa identificación delictiva mediante la formulación de la declaratoria, denuncia o querrela, están totalmente concedidos a la autoridad fiscal. Lo anterior está concedido a esta autoridad en especial con el objeto de reducir los perjuicios que sufre el fisco federal por concepto de evasión u omisión del pago de contribuciones por cualquier forma que fuere. Recordaremos al lector que nos referimos al pago de contribuciones como el cumplimiento de cualquier obligación fiscal que se le exija al contribuyente.

A continuación analizaremos los tipos penales fiscales más importantes, para lo cual delimitaremos en primer lugar lo que debemos comprender por "tipos". Tipo es la descripción que la ley hace de una conducta o hecho considerados delictuosos. Como complementación, podemos decir que la adecuación que de la conducta se hace a un tipo delictivo determinado es llamada: tipicidad.

Tipo en sentido amplio, "se considera al delito mismo, a la suma de-

todos sus elementos constitutivos" (42). En sentido más restringido limitado al Derecho Penal, "el tipo ha sido considerado como el conjunto de las características de todo delito para diferenciarlo - del tipo específico integrado por las notas especiales de una concreta figura del delito". (43)

Partiremos de considerar al tipo como la descripción de conducta o hecho establecidos en ley. Así pues, mencionaremos las conductas - estrictamente descritas en el Código Fiscal de la Federación como a aquellas que se consideran delictuosas. Obviamente, reduciremos --- nuestro posterior análisis a las más importantes , una vez agrupadas de acuerdo a nuestro criterio de estudio.

El capítulo que regula las conductas que una vez realizadas u omitidas son consideradas como delictivas en materia fiscal federal, forma parte del Título IV del Código Fiscal de la Federación. Este -- capítulo; el segundo del título mencionado es conocido como "De los Delitos Fiscales". Los delitos fiscales federales los encontramos - a través de este capítulo con todas sus características en los artículos 92 al 115 del código fiscal multicitado, incluyendo los delitos de:

1. Contrabando.

- a. Delito de contrabando por acción directa.
- b. Presunción de comisión del delito de contrabando.
- c. Delitos equiparables al de contrabando.

2. Defraudación Fiscal.

- a. Defraudación Fiscal.
- b. Delitos que se equiparan al de defraudación fiscal.

(42) Francisco Pavón V. Manual de Derecho Penal Mexicano. México, 1982, pág. 259.

(43) Ibidem. pág. 260.

3. Delitos en contra del Registro Federal de Contribuyentes.
 - a. Omisión de solicitud de inscripción en tiempo.
 - b. Falsedad o ausencia en la aportación de datos al registro.
 - c. Utilización de más de una clave de registro.
 - d. Falsedad en declaración de actividades ante el registro.

4. Delitos por violaciones u omisiones a las obligaciones contables establecidas por la autoridad fiscal.
 - a. Omisión de presentación de declaraciones fiscales en tiempo.
 - b. Existencia de doble contabilidad con diferentes contenidos.
 - c. Alteraciones, ocultamientos o destrucciones de contabilidad considerada obligatoria, así como de toda la documentación respectiva.

5. Delitos contra el depósito o la intervención.
 - a. Depositario infiel.
 - b. Interventor infiel.

6. Delitos contra actos de la autoridad con fines de control fiscal.
 - a. Alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o -
marcas oficiales.
 - b. Impedimento para que los controles fiscales cumplan con sus
objetivos.
 - c. Alteración o destrucción de las máquinas registradoras de o
peración de caja en las oficinas recaudadoras.

7. Abusos por parte de la autoridad fiscal.
 - a. Expedición de orden de visita o embargo sin competencia pa-
ra tal acto.
 - b. Práctica de visitas domiciliarias o embargos sin mandamien-
to escrito de la autoridad fiscal competente.

8. Apoderamiento de mercancías que se encuentren bajo un recinto fi-
cal o fiscalizado.
- a. Apoderamiento de mercancías.
 - b. Destrucción dolosa o deterioro de mercancías.

El capítulo "De los Delitos Fiscales" se desarrolla en base al esta-
 blecimiento de un sinnúmero de aclaraciones, condiciones, requisitos,
 descripción de procedimientos, definiciones, descripción de conduc-
 tas delictivas señalando sus respectivas penas estableciendo condi-
 ciones agravantes y en su caso atenuantes, descripción del concurso
 de personas, concurso de delitos, tentativa, etc.

En cuanto al capítulo en general, mencionaremos que hace falta mucho
 por hacer en materia de delitos fiscales federales, pues de la simple
 lectura del mismo surgen una serie interesante de dudas e inquietu-
 des que no son resueltas en el Código Fiscal federal. Asimismo, lo -
 extremadamente casuístico y descriptivo de la ley, convierte a estas
 disposiciones muchas veces en poco claras, llegando a ser inclusive -
 abstractas. Sin embargo, nuestra misión y objetivo no son los de de-
 cir o conceptualizar que es lo que debió de haber sido el Código Fie-
 cal, así como dedicar esta investigación a la identificación de los -
 errores incurridos; sino racionalizar qué es lo que éste quiso seña-
 lar, y qué es lo que en última instancia nos será exigido en su ----
 correcta observancia.

En base a lo recién descrito y de acuerdo con nuestro esquema de in-
 vestigación, nos concentraremos en los delitos fiscales federales más
 importantes: el contrabando, la defraudación fiscal, y todos los deli-
 tos relacionados con el incumplimiento de los requisitos contables de
 las empresas (por empresa entendemos toda actividad del hombre enca-
 minada a lograr un beneficio económico).

Antes de iniciar con el estudio mencionado, queremos citar ciertos aspectos generales de los delitos fiscales federales: éstos son conductas establecidas en ley que previenen el sufrimiento de perjuicios de un bien que es tutelado jurídicamente. En nuestro caso ese bien está relacionado con la materia fiscal. Se desprende de lo anterior que específicamente, el bien jurídicamente tutelado en nuestra materia será el derecho a percibir ingresos de parte de los contribuyentes fin de sufragar el gasto público. No obstante esto, a través del estudio de los tipos descritos por la misma norma tributaria, concluimos que el bien tutelado no es la percepción de ingresos, sino el cumplimiento de toda obligación contributiva fiscal, - inclusive las establecidas en el capítulo de los "delitos fiscales".

La realidad es que consideramos de cierto modo injusto que se hayan establecido delitos para sancionar conductas relacionadas con faltas de mero aspecto administrativo en materia fiscal, como lo sería la simple omisión de presentar declaraciones durante dos o mas ejercicios fiscales; aún y cuando no se hubieren percibido ingresos durante ese período. Para fines delictivos fiscales, el sujeto activo del delito anteriormente mencionado es -aparte de encontrarse en la total pobreza- un delincuente fiscal a perseguir.

Debemos considerar que si la principal tarea del fisco es la recaudación de contribuciones para sufragar el gasto público, tal debería de ser la actividad que enmarcara el campo delictivo-fiscal; es decir, considerar delincuentes fiscales a todas aquellas personas - cuyas conductas estuvieran encaminadas dolosamente a resultar en un perjuicio al fisco federal, impidiendo su función recaudadora para obtener un lucro. Existen, sin embargo, algunos delitos fiscales - que lo único que persiguen es el cumplimiento de obligaciones admi-

nistrativo-fiscales, sin lograr beneficios derivados de la falta de cumplimiento que es lo que realmente afecta en forma material al -- fisco federal. Ejemplos de delitos federales fiscales que consideramos entre los anteriores, serían:

- No rendir al Registro Federal de Contribuyentes los informes obligatorios;
- La omisión de presentar declaraciones de acuerdo a lo dictado en ley, etc.

Los delitos anteriormente mencionados, podrían sancionarse simplemente en base a multas como si fueran infracciones administrativas, --- pues no siempre resultan en un perjuicio de tipo económico con carga al fisco federal.

Todo lo anterior lo hemos considerado al hecho de que siendo la política fiscal una materia tan dinámica, en ocasiones el sujeto pasivo de la relación fiscal no cumple con sus obligaciones por mero decaimiento, ya que inclusive se han llegado a crear obligaciones en base a circulares administrativas lo que resulta en un descontrol para los contribuyentes frente al gran número de obligaciones que deben de cumplir. En lo que concierne al agrupamiento que hace la ley de los delitos fiscales, pensamos en forma particular que todos éstos - podrían quedar tipificados en la defraudación fiscal pues realmente concebimos a un delincuente fiscal cuyo principal objetivo en la comisión de un delito no tenga como primera y última finalidad la consecución de un beneficio económico a cargo del fisco. Sostenemos muy firmemente la idea de que "todo hecho que contraviene de una manera cualquiera las disposiciones de la Ley e Impuestos, constituye un fraude" (44) y apoyamos lo anterior en el hecho de que "la disimulación, la simulación, la reducción de la base del impuesto y finalmente la tentativa de beneficiarse indebidamente de una disposición favorable, constituyen de hecho una jerarquía de medios que nos

(44) Guy Houchon, Psicopsicología del Fraude Fiscal. México, 1964, pág. 7.

conduce del fraude instintivo de los hampones, hasta el fraude planeado en la aristocracia". (45)

Iniciando el estudio del primero de los delitos a analizar, y una vez establecido nuestro criterio de que para nosotros todos los delitos fiscales federales constituyen una defraudación fiscal (excepto el contrabando de mercancías prohibidas por razones que comentaremos posteriormente en este mismo inciso), diremos que el contrabando es cometido por aquel sujeto "que introduzca al país o extraiga de él mercancías:

1. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
2. Sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
3. De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que les hayan sido entregadas legalmente por las autorizadas para ello" (Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación).

A través de la lectura de este artículo, determinamos fácilmente -- de que la conducta penalizada es la de introducir o extraer mercancías del país. Dicha acción se logra a través de cualquier tipo de conducta que se involucre con el hecho descrito, pues aún cuando el sujeto activo del delito no realice la comisión directa en cuanto a ejecutarla acción, se encuentra involucrado de acuerdo al concurso de personas previsto por el Código Fiscal federal en este mismo capítulo. Por otra parte, debemos considerar como el país, a todo el territorio nacional de acuerdo a lo establecido constitucionalmente

con la salvedad de que existen ciertas zonas llacadas "libres", que están exentas de diversos requisitos aduanales como lo son el pago de impuestos y la necesidad de permiso previo para ciertos artículos y mercancías de importación.

Como podemos observar, la conducta tipificada produce un perjuicio de tipo económico en contra del fisco federal ya que:

1. La omisión de pagar impuestos es un perjuicio directo.
2. La falta del cumplimiento del requisito de permiso previo: obviamente que si no se tiene el permiso, no se pueden de terminar impuestos pues la carencia de permiso significa - que existió intención de importar o exportar determinada - mercancía sin dar cumplimiento a la ley; o bien que no solamente se evadió el pago de impuestos sino que también el requerimiento de permiso y el pago de los derechos respectivos para su otorgamiento.
3. Las mercancías de importación o exportación prohibida preducen un perjuicio económico difícilmente detectable en el fisco pues, debido a que se encuentran prohibidas no están tasadas con impuesto alguno. Sin embargo, existiría un -- perjuicio directo al fisco en el sentido de que no se está cumpliendo con lo dispuesto por la ley aduanal. Adicionalmente existe un delito en contra de la economía nacional - en el sentido de que la prohibición de ciertas importaciones obedece a una protección de cierta rama económica nacional protegida inclusive constitucionalmente. Existiría una evasión fiscal posterior al enajenar las mercancías -- prohibidas y no enterar al fisco los impuestos respectivos por el mismo concepto.

4. Internación de mercancías extranjeras de las zonas libres al resto del país. El perjuicio se causa en el sentido de que las zonas libres se encuentran en una consideración especial (debido a que se necesitan desarrollar económicamente con -- ciertos apoyos "extras" debido a la pobre situación de la zo na misma), y por tanto las mercancías que no deben de cum--- plir mayor requisito para su importación a las mismas, sí d eberán dar cumplimiento a dichos requisitos cuando se trate de importarlos al resto del país. El hecho de no dar cumplimiento a lo anterior, perjudica directamente a la política - aduanera del país, resultando en un perjuicio al fisco federal.
5. La extracción de mercancías de los recintos fiscales o fisca lizados no puede tener otra explicación que la voluntad de - no dar cumplimiento a las determinaciones de ley, no pagando impuestos y por lo tanto causando perjuicios directos al fis co federal.

Posteriormente, el Código Fiscal federal presume en su artículo 103, que se ha cometido el delito de contrabando cuando se cae en las hi pótesis previstas en ley, a través de nueve fracciones que a la letra dicen:

"Art. 103. Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y so--- nas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal estancia en el país, así como tenencia, trans porte y manejo.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a la que se refiere la fracción anterior.
- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que -

resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

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

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

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

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

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

Las fracciones anteriormente mencionadas son redundantes, específicamente las fracciones V a VII y IX pudieron resumirse en una sola fracción. Asimismo, la fracción IV resulta obsoleta al mencionar el término de subrepticio, pues en el momento de descubrir cualquier acción ésta ya no es subrepticia. Lo subrepticio es una acción oculta que por lo tanto no se puede perseguir. La fracción I da lugar a confusión al pensar que en las zonas en donde no haya vigilancia permanente por parte de la autoridad fiscal, no se dará el delito de contrabando en los casos de que en tales zonas se descarguen mercancías extranjeras sin documentación alguna que las ampare.

El artículo anterior, y por lo tanto el establecimiento de estas conductas delictivas descansa en su totalidad en la institución jurídica de la presunción. El Código de Procedimientos Civiles para el --

Distrito Federal la define en su artículo 379 como "la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido". En el caso de la materia fiscal las presunciones son juris tantum, mismas que son relativas pues admiten prueba en contrario.

Otro artículo que relaciona delitos a la figura del contrabando es el 105, pues el Código Fiscal establece penas similares al contrabando a ciertos delitos que no lo son. El artículo 105 ya mencionado, indica que será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

- I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.
- II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
- III. Apare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.
- IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
- V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad competente.
- VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin --

previa autorización legal y en el caso de automóviles y camiones, - cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

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

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

En cuanto a lo dispuesto en la fracción I del artículo anterior, men cionaremos que debemos relacionarlo con el artículo 106 del mismo Cód digo Fiscal, que establece qué es lo que el mismo Código considera - como mercancías de uso personal. Esta consideración se reduce a un- catálogo de mercancías que resulta muy ambiguo en el sentido de que- no establece una base de la cualPartir para dicha clasificación.

La fracción I del artículo transcrito, establece una obligación al - contribuyente, que es la de convertirse en perito y detectar cuál de las mercancías que adquiere es de manufactura extranjera y cuál no. Ejemplificaremos la anterior obligación con lo siguiente: yo mexica no me interesa en comprar un reloj (de manufactura extranjera) que - me agradó. Lo adquiero en una joyería y me dan la nota de remisión - respectiva. Ignoro como comprador que el reloj fue isportado de con trabando al país, pues lo compro en una joyería con la intención de evitarne precisamente esos problemas; sin embargo, para lo dispuesto por el artículo 102, el comerciante será un delincuente, pero de a- cuerdo al artículo 105 fracción I, relacionado con el 106, yo me - convierto en contrabandista, y por lo tanto estoy sujeto a investiga

ción, detención y consignación. ¿Será lo anterior una norma justa?

Debemos llamar la atención del lector hacia una situación especial: el buen número de obligaciones que se establecen en este capítulo, obligaciones que podemos llamar "extras" si consideramos que no están previstas en el capítulo del mismo nombre.

"En el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, es en donde se establecen los Delitos Fiscales. Para corroborar el que la obligación fiscal del mexicano es mucho mayor que la del aim ple pago del impuesto, basta con que el lector recorra los artículos del citado Capítulo para que sonciente que muchos --si no la mayo ría-- de los delitos son por causas ajenas al pago de los impuestos (46). De aquí que "después de haber estudiado a la obliga-- ción fiscal y sus relaciones con los delitos fiscales, nos pregunta mos ¿basta con que el Código Fiscal de la Federación tipifique una conducta como delito fiscal para que sea objeto integrante de la ob-- ligación fiscal?, la respuesta es peligrosamente afirmativa, debi-- do a que al no contar con una definición simple y objetiva de con-- tribución, tendremos que estar a lo que el Código mismo entienda -- por ésta. Y digo peligrosamente por que el Código en aras de bus-- car una cadena fiscal completa puede implementar delitos que nada - tienen que ver con el pago de los impuestos, pero sí con el control del pago de los mismos". (47)

Continuando con el artículo 105 en su fracción II, mencionaremos -- que ésta se relaciona íntimamente con la fracción que le antecede. La única finalidad que tiene esta fracción es la de proteger el da-- ño que se podría causar cuando se arguyera que no se está comercian do de ninguna forma con la mercancía; sino que se tiene por cual--- quier otro título como podría ser la permuta, el depósito, el como--

(46) Eduardo A. Johnson O. Op.cit. pág. 80.

(47) Ibidem. pág. 81.

dato, etc.

La fracción III se equipara más a la defraudación fiscal ya que se establece que se recurra a engaños para importar o exportar mercancías; sin embargo, recordaremos al lector que existe la figura del concurso de delitos que podría ser aplicada al caso.

La fracción IV la consideramos como la más cercana a lo que pudiera constituirse como la más correcta tipificación del contrabando, --- pues recordaremos que mencionamos anteriormente que todos los delitos fiscales podían ser equiparados al fraude fiscal. Lo anterior lo fundamos en que no siempre se importan o exportan mercancías prohibidas con fines de lucro, sino por mero capricho personal (como ejemplo mencionaremos un aparato de sonido, un automóvil, etc.); -- sin embargo, aún cuando no se causa un lucro a costa del fisco federal, consideramos que esta conducta debe de estar fuertemente castigada pues va en contra de las disposiciones legales en forma directa al igual que se comete perjuicio a la economía nacional.

La fracción V del artículo en cuestión se relaciona de alguna manera con el artículo 97 del Código Fiscal que establece que si "un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte, la pena aplicable se aumentará de tres meses a tres años de prisión". Estamos seguros que dicho artículo 97 se debe aplicar únicamente en los artículos en que no está prevista una pena para el caso en que los funcionarios, empleados (ahora llamados servidores públicos), sean los que incurran en los delitos, pero el Código Fiscal de la Federación no señala nada al respecto por lo que quedará a la interpretación y criterio del juez respetando --

lo dispuesto por la Constitución.

La fracción VI omite señalar la base para considerar que es delito tener un automóvil o camión correspondiente a los últimos cinco años, sin tener los comprobantes de legal importación y estancia en el país y el porqué no constituye delito tener los vehículos sin legal comprobación de importación; siempre y cuando sean anteriores a cinco años. Estamos seguros que esto no tiene nada que ver con la figura de la prescripción, sino que tiene relación con las disposiciones en materia de importación de vehículos; sin embargo, consideramos que esta figura pudo haber quedado tipificada en el artículo 102 fracción II y por ende la fracción I del mismo artículo.

Las fracciones VII y VIII no necesitan mayor explicación, únicamente mencionaremos que están relacionadas con las figuras de extranjeros visitantes temporales, o con la de residencia en zonas libres o franjas fronterizas.

En cuanto a las sanciones previstas para los anteriores artículos; ya sea el contrabando en sí, presunción de contrabando o delitos castigados como si fueran tal, mencionaremos que éstas se encuentran establecidas en razón del monto de las contribuciones omitidas salvo el caso de permiso e importación o de mercancía de importación/exportación prohibida. En el caso de estas actividades, se encuentra prevista en forma expresa una sanción. Las sanciones establecidas en el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación para la materia de contrabando y todo lo relacionado con el mismo, son un tanto cuanto injustas pues no comprendemos la exagerada catalogación de conductas en esta materia para que las sanciones ---

aplicables sean generales. No es posible ni justo que se le otorgue fianza a alguien que importó algo que se encuentra expresamente prohibido -aun de ser extremadamente lujoso- y negarle la fianza al individuo que compró un reloj en México sin haberse cerciorado que la joyería que se lo vendió hubiera cubierto las contribuciones aplicables al mismo, importándolo legalmente (De acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 106).

Debemos también hacer mención a que el capítulo de delitos fiscales del Código Fiscal en vigor, prevé circunstancias agravantes y atenuantes al igual que el concurso de personas, de delitos, la tentativa y el encubrimiento, circunstancias que determinarán la sanción en el momento preciso.

Continuando con nuestro análisis; veremos que en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, se encuentra previsto el delito de defraudación fiscal: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal".

De la anterior definición, podemos comentar que es la misma en la que hemos apoyado nuestra teoría de que todo delito fiscal viene a constituir una defraudación. A lo anterior quisieramos hacer la aclaración de que no siempre se defrauda al fisco al dejar de cumplir con obligaciones fiscales, sino a través del excesivo cumplimiento de las mismas. Ejemplo de lo anterior son las acciones cometidas por empresarios que en uso de la llamada "planeación fiscal", logran eludir un buen número de pagos al fisco en base al excesivo -

cumplimiento y "aprovechamiento" de los controles fiscales en su beneficio, actitudes más fraudulentas serían la utilización de la doble contabilidad, la excesiva deducción de impuestos, la sobrepoblación de empleados para fines fiscales, etc.

El delito de defraudación fiscal tiene su fuente directa en el Código Penal en materia Federal en el delito del fraude. El único cambio ha sido el de establecer en forma directa al fisco federal como el sujeto pasivo del delito, y en lugar de mencionar el ilícito como la obtención de un lucro indebido se establece como tal, la omisión de pago de alguna contribución o algún otro beneficio indebido.

De igual forma que con el anterior delito analizado (contrabando), - el Código Fiscal establece tres conductas que aunque aparentemente - no constituyen fraude per se, se encuentran sancionadas como si fueran tal. El artículo 109 del Código referido establece: " será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, - quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los que realmente se hayan obtenido o deducciones falsas.
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal."

Las anteriores fracciones -cuando menos la primera y la tercera-, -- pudieron haber quedado perfectamente bien tipificadas dentro del -- fraude, ya que ambas representan engaños que resultarían en un beneficio para el contribuyente delincuente en perjuicio del fisco fede-

ral. En cuanto a la segunda, nos atrevemos a afirmar que existe una ambigüedad en la misma, pues se encuentran dispuestas infracciones y sanciones administrativas para lograr o exigir este tipo de cumplimiento. Ahora bien, la parte del Código Fiscal relativa a sanciones e infracciones no determina en qué momento el incumplimiento de dicha obligación se convertirá en delito, y por si fuera poco el capítulo de delitos tampoco lo menciona.

En cuanto a las sanciones penales por la comisión de este delito, -- éstas se encuentran establecidas de acuerdo al monto de lo defraudado; sin embargo, el legislador fue mas allá de lo imaginable al considerar una pena para el caso de que no se pueda determinar el monto de lo defraudado (ignoramos pues, qué bases tendrá la autoridad fiscal para formular querrela sin poder establecer el grado de afectación en perjuicio del fisco federal, así como de qué forma logrará - el Ministerio Público Federal integrar el cuerpo del delito si éste no se encuentra totalmente integrado -valga la redundancia- al no poder tener determinada la cantidad que se obtuvo como "lucro indebido").

En cuanto a los mencionados por este autor como delitos en torno al cumplimiento de los requisitos de la contabilidad de las empresas, - mencionaremos que todos esos ilícitos no pueden tener sino únicamente un fin (cuando la conducta se presume o se demuestra dolosa) que es la obtención de lucro a cargo del fisco y en beneficio propio lo cual no resulta sino en una mera defraudación fiscal federal. Sin embargo queremos entender que lo que intentó el legislador, fué sancionar severamente ciertas obligaciones administrativo-fiscales a -- cargo del sujeto pasivo de la relación fiscal con el objeto de tener

un mayor control de los sistemas recaudatorios. Consideramos obsoleta la regulación anterior pues:

1. En primer lugar dichas conductas se encuentran sancionadas como infracciones en base a multas administrativas, fácilmente ejecutables y perseguibles mediante procedimientos administrativos sencillos y dinámicos.

2. El hecho de tipificar dichas conductas como ilícitos sancionados penalmente representa una injusticia, pues se da mucho poder a la autoridad administrativa para formular querrelas, declaratorias o denuncias a su simple arbitrio y sin tener mayor política de finida en torno a ello.

3. El capítulo segundo del título IV, quita total fuerza al Derecho Penal e inclusive desvirtúa su finalidad, ya que establece en el artículo 92: que se podrá sobreseer el juicio a petición de la autoridad fiscal "cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien, estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. ¿Querra decir lo anterior --- ¿Que se utiliza a la autoridad judicial para el logro de cobranzas, y recaudación de multas y sanciones? ¿No será injusto que conociendo la carga de trabajo de nuestros tribunales judiciales, les agreguen una buena cantidad de asuntos extras para lograr cobros? Opinamos afirmativamente a los cuestionamientos anteriores.

Un delito que quisieramos comentar (relacionado al control fiscal - en lo dispuesto por el artículo 113 que previene la destrucción de sellos y sistemas de control fiscal de la contabilidad del contribuyente), escapa de la severidad con que se castigan muchas otras conductas, ya que ésta representa un ataque directo a la propiedad de la Nación como son las máquinas recaudadoras y los sellos fiscales.

Ejemplos de delitos que pueden ser considerados relacionados a la - contabilidad de las empresas son: el uso de múltiples registros ficales (a fin de lograr mayores deducciones), lo anterior en combinación con la atribución propia de actividades ajenas, el uso de la - doble contabilidad, alteración de registros contables, etc.

Finalizando con lo desarrollado en este inciso, queremos hacer notar que existen muchos artículos en materia penal-fiscal federal que resultan poco claros de su simple lectura. El artículo 110 del Código Fiscal de la Federación establece que en caso de subsanar la omisión en que se incurrió o informar del hecho delictivo a la autoridad fiscal antes de que medie el requerimiento o cualquier otra orden, no se formulará querrela. En el caso de utilizar varias claves del registro federal de contribuyentes, pero una vez aprovechadas - las múltiples deducciones derivadas de tal acto, brindar información al fisco de lo mismo ¿cómo podrá recuperar la autoridad fiscal dicha pérdida? De acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal Federal mencionado al principio de este párrafo, la autoridad no podrá perseguir dicho delito en especial, sin poder de igual forma tipificar el fraude fiscal en virtud de -previa confesión- no existir engaño ni error.

B. EL DELINCUENTE FISCAL (SEMBLANZA).

Es relativamente sencillo, pero a la vez sumamente complejo, ofrecer al lector una imagen del sujeto que puede llegar a constituirse en - delincuente fiscal.

Pareciera que nos contradecimos en la oración anterior, por lo que a clararemos nuestra aseveración: la semblanza del delincuente fiscal- puede tener tantas variantes como sujetos obligados a contribuir al- sistema fiscal existan, es decir, que estamos seguros que usted lector es en estos momentos un delincuente fiscal en potencia.

La anterior hipótesis obedece y se funda en la cada vez más compleja organización recaudatoria fiscal, que tiende a cerrar cada vez más - lo que se ha denominado "pinza fiscal". Amén de lo anterior, la au- toridad fiscal al igual que las leyes que regulan dicha materia, han caído en la tendencia de considerar a todo sujeto pasivo de la rela- ción tributaria como un delincuente, a menos que demuestre lo contra- rio.

La única excusa que podemos encontrar para justificar la posición de la autoridad; es la de la extrema apatía que en materia contributiva existe en nuestro país, pues la idiosincracia del mexicano se refle- ja en un deseo de no erogar nada que no resulte en un beneficio di- recto y específico, lo que sabemos que no va de acuerdo con el gasto público. Ahora bien, bastará una simple lectura al Código Fiscal, - específicamente al capítulo de los Delitos Fiscales para deducir que en muchas ocasiones usted no sólo ha sido cómplice, sino encubridor- y maquinante del delito, y que lo ha cometido directamente y ien- qué forma! En este caso, usted se encuentra libre por milagro divi- no y administrativo.

Sin embargo, no quisiéramos enfocarnos a la hipótesis sustentada y en base a la misma desarrollar este inciso, ya que como comprenderá el lector, la mayoría de los "delinquentes a los que hicimos alusión", no saben de su estado ilegal, y aún menos del delito que han cometido, pues de ninguna forma se ha actuado de una manera dolosa.

Existen los delinquentes que en forma contraria a lo antes mencionado, sí delinquen en forma dolosa con la intención de beneficiarse; - ya sea engañando al fisco, abusando de la ley, obteniendo ventajas financieras de la autoridad fiscal, etc.

A lo anterior mencionaremos que "el comportamiento criminal, aparece como un comportamiento realizado conforme a los valores vividos en una subcultura de la cual forma parte el individuo; está encontrado y construido sobre el patrón de modelos culturales encontrados por el sujeto" (48). De acuerdo a lo anterior, podríamos afirmar que la delincuencia de tipo fiscal es una manifestación profunda de la personalidad, fuertemente influenciada por la capacidad intelectual del sujeto siendo un criminal por ideología, por lo que debemos entender que no está de acuerdo con ciertas medidas de la autoridad pública, tales como la administración de los fondos públicos en forma ineficiente, la forma de gobernar, etc. Es tal la capacidad del sujeto, que le permite "juzgar" a las diversas entidades estatales y su reprobación se manifiesta a través de este tipo de actos como los delitos fiscales.

"Existe una íntima relación entre la personalidad del delincuente y la figura delictiva. Cada delincuente escoge en gran parte su propio tipo de delito según los factores de su personalidad y su situación. El ambiente psicológico al que ha estado el delincuente expuesto, las

(48) Guy Houchon. Op. Cit. págs. 8 y 9.

experiencias por las que ha pasado y los fines personales que se es fuerzan por alcanzar; tienen necesariamente que implicar procesos - psicopatológicos". (49)

Las anteriores afirmaciones nos ofrecen una base interesante a fin de poder estudiar (aún cuando sea en forma por demás superficial) el perfil del delincuente que dolosamente obtiene beneficios a cargo - del fisco federal.

En el caso específico de nuestro país y sistema fiscal, creemos que la mayor parte de los delinquentes fiscales "dolosos" son sujetos - de la llamada iniciativa privada, que se niegan a erogar contribuciones a favor del fisco a través de tantos sistemas contables existentes. Sus razones son respetables, más no aceptables, pues se -- llega a constituir en una nueva clase de deporte el ver quien puede "jinetear" o hacer mayor uso de las ventajas que ofrece la ley fiscal respectiva. (Por ejemplo, la planeación fiscal con dichos fines uso de asociaciones civiles para erogar gastos deducibles, piramida ción de sociedades, buscando dichos efectos, etc.).

Una única respuesta podemos encontrar a lo anterior: que la existencia de tanta evasión fiscal no nos da sino la pauta para sensiblemente considerar que las cargas tributarias son excesivas, o bien, - los sistemas y política fiscal no están cumpliendo con su cometido. "El delito fiscal contiene un elemento pasional como reacción ante el impuesto. Así se ha observado que el impuesto que debe pagar el contribuyente por su propia cuenta afecta a un sentimiento que no - puede variar, señalando y marcando la frontera entre el impuesto so portado y el impuesto irritante". (50).

(49) David Abrahamsen, Delito y Psique. México, 1946, pág. 145.

(50) Guy Houchon, Op.Cit. págs. 12 y 13.

Lo anterior, sería la única ventaja de detectar orígenes de la evasión fiscal, pues ello nos permite lograr corregir los defectos de que adolezca nuestra autoridad en cuanto a establecimiento de contri buciones, obligaciones y sistemas de recaudación que existen.

En cuanto al delincuente que realmente afecta en el sentido económi co a la actividad fiscal, mencionaremos que "este tipo de delincuen cia es realizada por una persona de respetabilidad y alto status so cial en el ejercicio de su profesión". (51) pues no cabe duda que - se necesitan tener conocimientos legales, administrativos y conta- bles para defraudar al fisco hoy en día.

Se han realizado pocos estudios en cuanto a la figura del delincuen te fiscal; sin embargo, si consideramos que este tipo de delincuen tes pertenecen a los llamados "criminales de cuello blanco", podremos obtener un perfil más realista de ellos. Para ello, tomaremos como base un estudio esquemático de corte mercadotécnico, a fin de definir las características del sujeto activo del delito fiscal:

1. El sujeto activo del delito es generalmente de alto status eco nómico.
2. Este delito se comete en el ejercicio de la actividad económi ca o empresarial de la persona delincuente.
3. Este tipo de delitos no puede explicarse por pobreza ni por ma la habitación, carencia de recreación, baja educación o inteli gencia.
4. La estadística se antoja difícil, en virtud de la confidenciali dad de los datos personales, económicos y contables.
5. Existe dificultad para descubrirlo y sancionarlo en virtud del poder económico de quienes lo cometen; sin embargo, los daños o

(51) Luis Marco del Pont y Abraham Nadelstischer. Delitos de Cuello Blanco y reacción social. México . 1981. pág. 20

casionados son altísimos.

6. Hay gran indiferencia por parte de la opinión pública en general.
7. No se les considera delincuentes, sino víctimas de tácticas políticas.
8. Saben que tienen muchas posibilidades de defensa en virtud de contar con un gran respaldo de tipo económico, social y profesional. (52)

Concluyendo, podemos determinar a dos tipos de delinuentes fiscales, uno de gran interés por el monto económico que representa en perjuicio del fisco, y que hemos denominado como delincuente doloso. El otro, es aquel delincuente de nombre, aquel que es delincuente por descisión de la ley fiscal sin que siquiera sepa qué delito ha cometido. Es un delincuente de carácter accidental.

Los dos tipos de delinuentes son interesantes, pues mientras más los conozcamos, y definamos, tendremos entonces oportunidad de redactar una ley fiscal más justa y con mayores probabilidades de llegar a su fin: la recaudación fiscal más justa y con un mayor dinamismo, y su aplicación al gasto público en forma honesta y efectiva.

CAPITULO TERCERO.

GENESIS DEL PROCESO PENAL FISCAL FEDERAL.

- A) La denuncia, declaratoria o querrela.
- B) La averiguación previa.
- C) La consignación.
- D) Competencia.

A. LA DENUNCIA, DECLARATORIA O QUERRELA.

El Código Fiscal Federal en vigor establece en su artículo 92 que - para proceder penalmente y perseguir los delitos fiscales federales previstos en el capítulo II del Título IV del mismo ordenamiento, - será necesario que previamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1. Formule querrela, tratándose de los delitos previstos en -- los artículos 105 (delitos sancionados con las mismas penas que el contrabando); 108 (delito de defraudación fiscal); 109 (delitos -- sancionados con las mismas penas que la defraudación fiscal); 110 - (delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes en general); 111 (delitos en torno a la contabilidad y obligaciones fiscales de las empresas); 112 (delitos cometidos por infidelidad de deposita-- rios o interventores); 114 (delitos cometidos por autoridades al -- efectuar visitas domiciliarias o embargos u ordenarlas sin competen-- cia y cumplimiento de requisitos para poder llevar a cabo dichas ac-- tividades).

2. Declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los delitos establecidos en los artículos 102 (delito de contrabando); 115 (delito de apoderamiento de mercancías cuando éstas se encuentran en recinto fiscal o fiscalizado).

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

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores basta-

rá la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

De acuerdo a lo establecido y transcrito anteriormente, podemos deducir que la mecánica procesal penal en materia fiscal federal se iniciará a través de las figuras jurídicas de la querrela, la declaratoria y la denuncia.

Quisiéramos hacer antes una breve referencia al proceso penal, recordando que éste es "un medio indispensable para el ejercicio del derecho estatal de castigar y/o readaptar socialmente al infractor" (53). El proceso penal se encuentra dividido en una serie de procedimientos, que son diversas etapas, en cada una de las cuales se origina una nueva fase procesal que a su vez puede tener un fin exclusivo (por ejemplo: la averiguación previa no arroja datos ni información que constituyan un delito, por lo tanto esta etapa podrá terminar sin la necesidad de consignar al imputado). Dentro de estas etapas podemos reconocer la de carácter previo o preparatorio (averiguación previa); la instrucción (se inicia con la consignación, desarrollándose posteriormente al auto de formal prisión a través de la etapa probatoria hasta el desahogo y valoración de las pruebas mismas); la fase final o juicio (inicia cuando el juez declara cerrada la instrucción continuando con las conclusiones y teniendo fin con la sentencia definitiva), todas las cuales resultan en su conjunto en el proceso penal.

Pues bien; ya nos habíamos referido anteriormente a que en la materia penal fiscal federal el proceso daría inicio de acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92 ya anteriormente transcrito.

(53) Sergio García R. y Victoria Adato de I. Prontuario del Proceso Penal Mexicano. México, 1984, pág. 1.

Observemos, que en dicho artículo la ley establece que una de las formas de procedencia para perseguir los delitos fiscales es la querrela. Este requisito de procedibilidad en materia procesal penal fiscal es una institución de derecho que se encuentra prevista en el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales que a la letra dice: "los funcionarios y agentes de policía judicial, así como los auxiliares del Ministerio Público Federal, están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos del orden federal de que tengan noticia, dando cuenta inmediata al Ministerio Público Federal si la investigación no se ha iniciado directamente por éste. La averiguación previa no podrá iniciarse de oficio en los casos siguientes:

1. Cuando se trate de delitos en los que solamente se pueda -- proceder por querrela necesaria si esta no se ha presentado.

2. Cuando la ley exija algún requisito previo si éste no se ha llenado.

Si el que inicia una investigación no tiene a su cargo la función -- de proseguirla, dará inmediata cuenta al que corresponda legalmente practicarla"

De igual forma mencionaremos lo dispuesto por el artículo 114 del -- mismo código recién referido que establece que: "es necesaria la -- querrela del ofendido solamente en los casos en que así lo determinen el Código Penal u otra ley."

No deseamos continuar transcribiendo los diversos ordenamientos legales que existen relacionados a esta figura jurídica, sin mencio-- nar que es lo que deba considerarse como tal. "La querrela es una facultad (derecho potestativo según Colín Sánchez), del ofendido -- por el delito para hacerlo llegar al conocimiento de las autorida--

des y dar su consentimiento para que sea perseguido" (54). De --- igual forma estamos de acuerdo con que "es una manifestación de voluntad del sujeto pasivo del delito dirigida a solicitar el castigo del mismo" (55) quedando de tal forma íntimamente relacionada con otra figura jurídica muy importante en materia penal: el perdón del ofendido.

En cuanto al establecimiento de la querrela como requisito de procedibilidad por el Código Fiscal Federal, tenemos muy diversas dudas en cuanto a tal, ya que la querrela, se funda en las características de "escasa relevancia social y comunitaria" (56) reflejada a través de la oportunidad volitiva del sujeto pasivo del delito a poner o no en movimiento la maquinaria judicial para perseguir al mismo. "La querrela se estima como un requisito de procedibilidad, separándose de la idea de que el delito ofende exclusivamente a la sociedad, dando privilegiado acento al daño sufrido por el particular, razón por la cual la formulación de la querrela está sujeta a la potestad del ofendido quien a su vez puede otorgar el perdón sin cumplir algun requisito y con la única taxativa de manifestarlo antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento." (57)

Es aquí en donde surge la primera de una serie interesante de dudas en esta materia, ya que como previamente hemos descrito, la querrela encierra intereses particulares y no de interés público, (por lo menos de gran importancia). En base a lo anterior, así como para fundarlo, transcribiremos el primer párrafo de la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación, que dice: "La Reforma Fiscal, impulsada en forma acelerada en los últimos años, ha permitido al gobierno de la república obtener recursos ---

(54) Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo VII, pág. 317.

(55) Ibidem. pág. 318.

(56) Ibid.

(57) Manuel Rivera Silva, Op. Cit. págs. 10 y 11.

crecientes para financiar una política de gasto que ha podido atender mejor necesidades sociales y económicas cuya satisfacción había sido largamente postergada por las mismas características de nuestro desarrollo". Obviamente que el párrafo anterior se refiere al gasto público.

¿Es o no el gasto público de interés general? Obviamente que sí lo es, lo que nos induce a sugerir una estricta revisión a los sistemas impuestos a la autoridad fiscal con el fin de perseguir los delitos fiscales. Lo anterior en virtud de que no encontramos una mejor explicación al hecho de tratar a los delitos fiscales federales como de interés particular o por lo pronto, como delitos sin importancia de carácter público como ya antes lo habíamos referido.

Por otra parte, si la querrela es la institución jurídica escogida por la autoridad fiscal para iniciar la persecución de ciertos delitos a través de la excitación de la maquinaria procesal penal, entonces la forma de poder dar marcha atrás en el procedimiento iniciado es con el perdón y no a través del desistimiento. Lo anterior lo fundamos en las siguientes consideraciones:

Art. 93 del Código Penal en materia federal. "El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo, extingue la acción penal respecto de los delitos que solamente pueden perseguirse por querrela, -- siempre que se conceda antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento".

En cambio, el artículo 92 del Código Fiscal Federal continúa en su redacción estableciendo que "los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseen a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuan

do los procesados paguen las contribuciones originadas por los -- hechos imputados, la sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la - propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones, surtiendo efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

Comparando lo establecido por el artículo que antecede con lo di puesto en la materia penal en cuanto a la institución del perdón y el desistimiento, podemos asegurar al lector que bien podrían - constituirse en tema de otro trabajo de tesis. Particularmente - pensamos que reina la confusión en esta materia, pues aunque el - artículo 298 fracción II del Código Federal de Procedimientos Pen- nales (causales de sobreseimiento), relacionado con el 138 del -- mismo ordenamiento (previene la promoción del sobreseimiento por parte del Ministerio Público en el caso de que la pretensión puni tiva esté legalmente extinguida), tratan de establecer un tipo de perdón (al permitirse dicha promoción, inclusive despues de formu ladas las conclusiones del Ministerio Público), el cual no puede ser invocado si los delitos perseguibles no requieren de formu lación de querrela por parte del ofendido, como es el caso de las fracciones II y III del artículo 92 del Código Fiscal Vigente. - Es decir, el Código Fiscal establece la formulación de querrela - en la fracción I del artículo 92, omitiendo la formulación de la misma para el caso de las fracciones II y III del mismo artículo. La querrela envuelve el concepto relativo de la figura jurídica - del perdón lo cual presupone que las fracciones II y III deben ser incluidas en la previa necesidad de formular querrela y no una simple declaratoria como en realidad lo establecen, sin em--- bargo; el Código Fiscal Federal establece que el sobreseimiento -

no podrá ser solicitado una vez formuladas las conclusiones lo que a toda luz se contrapone con lo establecido en los Códigos adjetivo y sustantivo penales, al igual que contra la naturaleza jurídica del perdón, del desistimiento y de la querrela misma.

Todavía después de haber caído en esas confusiones, la autoridad administrativa representada en este caso por la Procuraduría General de la República, establece una nueva posición al respecto: la circular 2/84 llamada "sobre procedimiento cuando se trate de delitos perseguibles por querrela, establece una cierta unificación de criterios incluyendo al artículo 92 del Código Fiscal Federal. Esta circular establece en su punto sexto: que "si después de iniciada la averiguación previa el ofendido no quiere que se proceda en contra del presunto responsable, deberá otorgar el perdón en forma expresa; por tanto, no se utilizarán frases como 'que no desea que rellarse', 'que se desiste', u otras similares..." Lo anterior -- nos confunde, ya que va en contra de lo dispuesto por el ordenamiento fiscal federal sin que esto de lugar a corregir la confusión.

La declaratoria establecida en las fracciones II y III del multicitado artículo 92 no está definida en ley. La Procuraduría General de la República la equipara a la querrela, tanto como presupuesto de procedibilidad, como los efectos que produce. La función de la declaratoria es en realidad la participación de la autoridad fiscal posterior al descubrimiento del ilícito, pues se entiende que el delincuente se encuentra bajo la jurisdicción del juez o bajo la autoridad del Ministerio Público Federal, en virtud de haber sido descubierto in fraganti.

En cuanto a la figura de la denuncia, mencionaremos que ésta es la "transmisión de un conocimiento sobre determinado hecho, apariencia

delictuosa que cualquier persona hace (o debe hacer) a la autoridad competente. No entraña como la querrela, la expresión de la voluntad de que se persiga el delito. Opera en el supuesto de delitos - perseguibles de oficio y es ineficaz en la de los que se persiguen a instancia del legitimado para querrellarse (delitos privados)". (58)

Debemos hacer hincapié, que de acuerdo con la definición antes citada la denuncia puede y debe ser llevada a cabo por cualquier sujeto ante el órgano investigador (Ministerio Público). "La circunstancia de poder presentar la denuncia, cualquier persona, obedece a la idea de que con el delito se ofende a la sociedad y, por tanto, alguno de sus integrantes puede formularla." (59)

¿NO ES QUE TODOS LOS DELITOS FISCALES OFENDEN DIRECTAMENTE A LA SOCIEDAD?

Posterior a las tres fracciones del artículo 92, se establece que - "en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal". Con respecto a esto, algunos autores consideran que la querrela sólo procede para el caso dispuesto en la fracción I del mismo artículo, y que por lo tanto, las otras dos fracciones y demás delitos no contemplados en las mismas, pueden perseguirse previa denuncia ante la autoridad correspondiente. Nosotros no consideramos fundada esa teoría estableciendo que:

1. La querrela no es la figura "óptima" para iniciar el proceso penal fiscal federal, en virtud de no corresponder su naturaleza a los intereses de nuestra materia.

(58) Sergio García R. y Victoria Adato de I. Op. Cit. pág. 23.

(59) Manuel Rivera S. Op. Cit. pág.10.

2. La declaratoria es una ulterior intervención de la autoridad fiscal a fin de determinar el monto del perjuicio, una vez enterada del mismo por parte del Ministerio Público Federal.
3. La denuncia debe proceder en toda la materia delictiva fiscal federal. Cualquier contribuyente y ciudadano podrá acudir ante el Ministerio Público a denunciar hechos delictivos; sin embargo, esta última proposición es muy arriesgada, ya que se pueden cometer abusos (por ejemplo, extorsiones), mismos que se podrían limitar imponiendo la obligación de coadyuvar al Ministerio Público con la aportación de pruebas y de responder a través de sanciones diversas en caso de que se demuestre su dolo o mala fe con la intención de querer -- provocar un daño al supuesto infractor.

El artículo 93 establece que "cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado." Como podrá percatarse el lector, este artículo no establece pena alguna para la autoridad fiscal que no cumpla con esta disposición.

Concluyendo:

- 1) Existen tres formas previstas por el Código Fiscal de la Federación a fin de iniciar el proceso penal en materia fiscal federal: la querrela, la declaratoria y la denuncia.
- 2) La querrela y la declaratoria podrán ser formuladas exclusivamente por la autoridad fiscal que tenga competencia para ello.

- 3) La denuncia puede ser formulada por cualquier sujeto que - tenga conocimiento de la comisión de un delito.
- 4) El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público faculta expresamente a la unidad jurídica de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones para proponer la formulación de querellas, declaratorias y denuncias al Procurador Fiscal de la Federación, quien a su vez lo hará del conocimiento del Ministerio Público en los casos proc dentes.

B. LA AVERIGUACION PREVIA.

Una vez que la autoridad fiscal formuló querrela, denuncia o declaratoria ante el Ministerio Público Federal, se inicia lo que formalmente viene a constituir la primera etapa del procedimiento penal federal: la averiguación previa.

A través de su acusación, la autoridad fiscal enterará al Ministerio Público de todos los datos de hechos de que tenga conocimiento y con los cuales se constituya algún delito que afecte o pudiera afectar directamente al fisco federal. Dichos datos se pueden formular verbalmente o por escrito (de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 118 - del Código Federal de Procedimientos Penales), y de acuerdo al mismo precepto, dicha formulación deberá consistir en una mera descripción de los hechos que supuestamente constituyen delito. La formulación no deberá incluir consideraciones de tipo jurídico, evitando calificar los hechos, y siempre de acuerdo a lo dispuesto constitucionalmente para ejercer el derecho de petición (es decir, la petición se realizará siempre de manera pacífica y respetuosa, artículo 89).

Una vez formulada la acusación a través de cualquiera de sus tres formas --querrela, declaración o denuncia--, se dejará constancia de la misma mediante acta que levantará el funcionario que la reciba. Se entregarán en esta diligencia los documentos en los que el interesado apoye su acusación. (En materia fiscal, se incluirá la previa investigación de la autoridad administrativa).

Después de que el Ministerio Público Federal y los funcionarios encargados y facultados para practicar diligencias de policía judicial tengan conocimiento de la probable existencia de un delito, ya sea de oficio o a petición de parte, si la querrela ya ha sido previamente for-

mulada; dictarán todas las medidas y providencias necesarias para - "proporcionar seguridad y auxilio a las víctimas; impedir que se -- pierdan, destruyan o alteren las huellas o vestigios del hecho de-- lictuoso, los instrumentos o cosas objeto o efectos del mismo; sa-- ber qué personas fueron testigos del mismo; evitar que el delito se siga cometiendo y, en general, impedir que se dificulte la averigua-- ción, procediendo a la aprehensión de los responsables en caso de - flagrante delito" (artículo 123 del Código Federal de Procedimien-- tos Penales).

Las acciones descritas en el párrafo anterior, nos demuestran que la acusación ha provocado sus efectos inmediatos: el inicio de la averiguación previa.

La averiguación previa es una "especie de instrucción administrativa, procura el esclarecimiento de hechos --corpus criminis-- y de parti-- cipación en el delito --probable responsabilidad--. Se desarrolla - ante la autoridad del Ministerio Público, que sólo después deviene - en parte procesal. Comienza con la noticia del crimen obtenida por-- la denuncia o querrela y termina con el ejercicio de la acción penal o la resolución de archivo". (60)

La averiguación, comprende las diligencias necesarias para que el Ministerio Público pueda determinarse en orden al ejercicio de la ac-- ción penal; es decir, que la ejerza o que no realice dicho ejerci-- cio. Lo anterior nos señala que la averiguación previa puede terminar con la consignación o con el acuerdo de archivo, ya sea concluyendo-- la averiguación misma o simplemente enviando el expediente a la re-- serva para suspender las investigaciones. La finalidad de la averi-- guación previa es acreditar mediante las investigaciones, el cuerpo--

(60) S.G. Ramírez y V. Adato, Ob. Cit., págs. 21 y 22.

del delito y la presunta responsabilidad del diligenciado, de lo -- cual puede resultar que éste sea o no responsable, previa comprobación de la existencia integral del cuerpo del delito, cuyo intento de persecución originó dicha acción.

Dentro de la averiguación previa, se pueden dar dos figuras procesales interesantes, que son el arraigo de personas y la detención para investigación. El arraigo es una medida precautoria que debe ser dictada por la autoridad judicial a instancias del Ministerio Público ante el temor de que se ausente u oculte el indiciado. La detención, por su parte, se encuentra prevista en el artículo 128 del Código adjetivo Penal Federal; es una figura administrativa por la cual se le permite y faculta al Ministerio Público para determinar detención a personas que así lo requieran durante el proceso de averiguación previa.

Como ya se ha apuntado con anterioridad, la averiguación previa termina con la consignación ante el juez (que describiremos en el siguiente inciso) o con el no ejercicio de la acción penal por no haber integrado los elementos del cuerpo del delito o no haber podido comprobar la participación del sujeto activo en el mismo. Existen varias teorías en cuanto a la constitucionalidad de dicho acto, pues hay autores que consideran que tal acción de ejercitar o no la acción penal no debe quedar al arbitrio del Ministerio Público, sino que es derecho de los particulares.

Con respecto a lo anterior, el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia establece que "de acuerdo con el artículo 24 de la Constitución, el ejercicio de la acción persecutoria es facultad exclusiva del Ministerio Público, que representa a la Sociedad. Eso obliga a-

excluir dicha acción del patrimonio privado, sin que obste en contrario cualquier actitud indebida en que sobre el particular incurra el Ministerio Público, porque en todo caso esa actitud vulneraría de rechos sociales entre los que se cuenta el de perseguir los delitos, lo que, a lo sumo, podría motivar en contra del funcionario infractor de la ley, el consiguiente juicio de responsabilidad, pero no una controversia constitucional, que, de prosperar, tendría como resultado que se obligara a la autoridad responsable a ejercitar la acción penal, cosa equivalente a dejar al arbitrio de los Tribunales de la Federación la persecución de los delitos, que por disposición expresa de la ley suprema queda fuera de sus atribuciones". (61)

Ahora bien, una vez que recorrimos teóricamente lo que representa la averiguación previa, nos concretaremos a mencionar cómo se lleva a cabo en la materia penal-fiscal.

Ya hemos señalado que el Código Fiscal de la Federación, apunta en su artículo 59 la supletoriedad de las disposiciones del Derecho FederalComún a falta de norma fiscal expresa; siempre y cuando las primeras no contravengan a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

Lo anterior nos señala que en virtud de no existir mayor aclaración al respecto, y de acuerdo a la tesis que hemos sustentado acerca de la dependencia del derecho "Penal-administrativo" al Derecho Penal, fundamos el procedimiento Penal en el Código Federal de Procedimientos Penales, para todo lo relativo a la materia delictiva-fiscal.

Se respeta íntegramente la participación del Ministerio Público en razón de dos circunstancias; la primera se refiere a la dependencia de lo establecido en materia procesal penal, tal y como lo hemos --

mencionado en el párrafo anterior; la segunda se refiere a lo previsto por diversas disposiciones legales que en materia fiscal respetan y -previenen la actuación del Ministerio Público en el procedimiento penal-fiscal.

Tomando en cuenta lo anterior, mencionaremos que una vez formulada la querrela, denuncia o declaración ante el Ministerio Público Federal, se dará inicio a la averiguación previa que corre por cuenta de esta última entidad jurídica, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 Constitucional que al respecto establece: "la persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual es tará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél".

La autoridad fiscal que debe ocurrir ante el Ministerio Público a excitar la maquinaria judicial, es el Procurador Fiscal de la Federación, de acuerdo al siguiente mecanismo: la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones tiene la facultad de investigar la comisión de delitos fiscales, de aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometan en perjuicio de la misma o de los que tenga conocimiento. Una vez detectados los ilícitos, propondrá la declaratoria de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, así como las denuncias o querellas correspondientes en los términos de ley (es decir, de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación).

La Subprocuraduría antes mencionada logra lo anterior en base al auxilio que le ofrecen la Unidad de Investigaciones y la Unidad Jurídica, dependientes directas de la primera. La Unidad de Investigaciones se dedicará a reunir todos los elementos que conformen hechos delictuosos fiscales con el fin de integrar elementos de prueba para con-

figurar la presunta responsabilidad penal de las personas que inter vengan en ellos. La información recabada servirá para integrar expedientes mismos que serán turnados a la Unidad Jurídica, la que se encargará de recabar asimismo, todas las pruebas conducentes, ya sean de las Unidades Administrativas de la misma Secretaría, del Ministerio Público y de cualquier autoridad e institución que los tenga, a fin de determinar la supuesta responsabilidad penal. Una vez evaluados los anteriores datos, esta Unidad propondrá a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones iniciar el proceso penal-fiscal, para lo cual sugerirá formular querrela, declaración o denuncia que proceda.

La propuesta formulada por la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, irá dirigida a la Procuraduría Fiscal de la Federación, la que tiene concedidas facultades expresas para representar el interés de la Federación en todo tipo de controversias, siempre que dicha representación no corresponda al Ministerio Público Federal, teniendo facultad para en este caso proporcionarle los elementos que sean necesarios, previa formulación de querrela o denuncia de hechos que a su consideración puedan constituir delitos y en los cuales la Secretaría resulte ofendida.

La anterior descripción de procedimientos previos a lo que constituye la averiguación previa, vienen a confundirse de cierta manera -- con la misma, pues la Subprocuraduría Fiscal realiza toda la labor de recopilación de pruebas, determina los supuestos delitos, obtiene toda la información necesaria y entonces la hace llegar al Ministerio Público, que no realiza tanta labor de averiguación, sino de análisis de información que la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público le remite.

Una vez integrado el expediente, ante el Ministerio Público Federal, éste decidirá entre ejercitar la acción penal y consignar al indiciado ante el Juez correspondiente, o bien, enviará el expediente a la reserva mientras recaba más información, o envía el expediente en forma definitiva al archivo, ya sea porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgó el perdón o por falta de elementos para consignar al indiciado.

C. LA CONSIGNACION.

Debemos empezar este inciso mencionado que la consignación representa el ejercicio de la acción penal ejercitada por el Ministerio Público, pues recordaremos que tiene la facultad constitucional para perseguir los delitos. Una vez seguro de que el delito está integrado, pondrá al sujeto indiciado en manos de la autoridad judicial, - que es la facultada para imponer penas. El indiciado pasará de ser tal para convertirse en consignado. El Ministerio Público pasará - de ser investigador a acusador. La etapa de instrucción del proceso penal-fiscal se ha iniciado.

El Código Federal de Procedimientos Penales establece en sus artículos 134 y 135, las reglas que deberán seguirse para consignar al indiciado ante los tribunales respectivos. Dicha reglamentación manifiesta lo siguiente: una vez que la averiguación previa arroje la comprobación del "cuerpo del delito y la probable responsabilidad - del indiciado, el Ministerio Público ejercitará la acción penal ante los Tribunales".

Por acción, debemos entender el fenómeno jurídico que "pone en movimiento la actividad jurisdiccional y desencadena, en su hora actos de defensa, si se dirige, como suele ocurrir, a la incriminación de un sujeto y por lo mismo, a la imposición de una pena". (62), aclarando, que en materia penal el ejercicio de la acción está totalmente reservado al Ministerio Público, cuya función es regida por el principio de legalidad. El Ministerio Público representa en este caso al Estado, quien a su vez debe ejecutar la acción pública reflejada a través del ejercicio de la acción penal, cuyo objeto es el - de obtener la aplicación de la ley punitiva.

Mediante la consignación, el Ministerio Público pone al indiciado, hoy consignado, a disposición del Tribunal Judicial Federal que corresponda, debiéndose cumplir entonces lo previsto por el artículo 19 Constitucional, que establece que la detención del sujeto consignado "no podrá exceder del término de tres días" sin que se dicte - auto de formal prisión o se declare la libertad del mismo por falta de elementos para procesarlo. Ahora bien, hay casos en que no es necesaria la detención y, aún así, se consigna al sujeto ante la autoridad judicial, como es el caso de delitos que se consideran culposos o no intencionales.

En el caso anterior, el sujeto consignado deberá garantizar con caución su sujeción al proceso y la no sustracción de la autoridad y acción judicial, así como su correcta comparecencia a todas las diligencias judiciales o extrajudiciales a las que se les cite.

Como sabemos, las detenciones sólo pueden ser ordenadas por la autoridad judicial, salvo casos permitidos por la Constitución; es en estos casos que la consignación debe hacerse en forma inmediata a la detención una vez determinados justos los arrestos --a cargo de la Policía Judicial-- por el Ministerio Público, lo que asegura una legalidad absoluta en materia de detenciones regulada fundamentalmente por el artículo 16 de la Carta Magna.

El Código Federal de Procedimientos Penales establece asimismo, los casos en que no procede la consignación ante el Juez, siendo éstos: Artículo 137. "El Ministerio Público no ejercerá la acción penal:

- I. Cuando la conducta o los hechos de que conozca no sean constitutivos de delito, conforme a la descripción típica contenida en la ley penal;

- II. Cuando se acredite plenamente que el inculpado no tuvo participación en la conducta o en los hechos punibles, y sólo por lo que respecta a aquél;
- III. Cuando, aún pudiendo ser delictivos la conducta o los hechos de que se trate, resulta imposible la prueba de su existencia por obstáculo material insuperable;
- IV. Cuando la responsabilidad penal se halla extinguida legalmente, en los términos del Código Penal; y
- V. Cuando de las diligencias practicadas se desprenda plenamente que el inculpado actuó en circunstancias que excluyen la responsabilidad penal."

Existe además otra circunstancia, ya que de acuerdo a la Constitución el artículo 23 establece que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya vez que en el juicio se le absuelva o se le condene" lo cual representa una causa más para no ejercitar la acción penal.

Una vez consignado ante el juez, el ahora procesado estará a disposición de la autoridad judicial desde la emisión del auto de radicación, hasta que se declare la libertad por falta de méritos o se emita el auto de formal prisión o sujeción al proceso.

La materia penal-fiscal no tiene mayor variante en cuanto a lo anteriormente referido, pues hemos recalcado la función monopólica del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal.

D. COMPETENCIA.

Hemos avanzado a través del presente capítulo, hasta lo que representa el inicio de la instrucción en el proceso penal; sin embargo, creemos necesario hacer un breve paréntesis para hacer una revisión de la competencia que existe para que las autoridades fiscal, judicial, y demás administrativas que se encuentran involucradas en nuestra materia de estudio, puedan realizar sus actuaciones.

Hemos desarrollado a través de nuestro trabajo ciertos capítulos e incisos en los que se ha delimitado la competencia de las autoridades fiscales, principalmente en el área de delitos. A manera de glosario mencionaremos nuevamente las autoridades fiscales que intervienen en esta materia con competencia:

De acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, - el Poder Ejecutivo de la Unión encomienda y se auxilia en los negocios de su responsabilidad, de las secretarías de estado (entre otros organismos), las que estarán reglamentadas en su funcionamiento de acuerdo a lo dispuesto por sus reglamentos interiores respectivos y otras disposiciones legales. Específicamente, la Secretaría de -- Hacienda y Crédito Público, tiene entre sus facultades la de representar el interés de la Federación en controversias fiscales, así como diversas facultades de comprobación del exacto cumplimiento de las - obligaciones fiscales, así como las demás que les sean atribuidas en otras leyes y reglamentos.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda da competencia originaria al Secretario del ramo, quien a su vez puede delegar las - facultades que tenga, excepto las exclusivamente conferidas asimismo. La delegación de facultades no implica la pérdida de las mismas.

El Secretario de Hacienda, delega las facultades que tiene en materia penal-fiscal, a la Procuraduría Fiscal de la Federación, la que se coadyuva de la información que le puedan dar cualquiera de los departamentos y unidades administrativas contempladas en el Reglamento y que tengan noticia de algún hecho que pudiera constituirse en delito. Asimismo, la Procuraduría se auxilia directamente de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones la que descansa en la Unidad de Investigaciones y la Unidad Jurídica.

Estas autoridades estarán encargadas de recabar información, detectar hechos que pudieran convertirse en delitos, obtener pruebas suficientes para solicitar su persecución; así como que tendrán la facultad de coadyuvar al Ministerio Público, de otorgar el perdón, y las demás que las leyes y el reglamento les confieran.

El segundo de los órganos que interviene en la materia procesal penal-fiscal federal, es el Ministerio Público. El artículo 21 Constitucional, ya mencionado con anterioridad, atribuye en exclusiva dicha función al Ministerio Público Federal, otorgándole la facultad de perseguir delitos, convirtiéndose en un monopolio de acusación.

La competencia del Ministerio Público se encuentra limitada en forma jerárquica (Federal y Local), y territorialmente (por entidades federativas). En la materia que nos concierne, la competencia se le otorga al Ministerio Público Federal el que tiene delimitada su esfera de competencia en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 1983, en base a lo dispuesto en el artículo 102 Constitucional. La Policía Judicial Federal se constituye en importante auxiliar del Ministerio Público en lo que se refiere a la in-

vestigación de los delitos, así como la ejecución de órdenes judiciales en materia federal.

En cuanto a la competencia de la autoridad judicial, mencionaremos que en materia penal, ésta se "fija por la naturaleza de los delitos o hechos imputados al acusado, en el auto de formal prisión -- que bien o mal dictado subsiste mientras no se revoque por los medios legales que el Derecho establece".(63)

La competencia en materia penal federal se encuentra atribuida jurisdiccionalmente a:

1. Juzgados de Distrito.
2. Tribunales Unitarios de Circuito.
3. Tribunales Colegiados de Circuito.
4. Suprema Corte de Justicia de la Nación, (Pleno, 1a. Sala y Sala Auxiliar).

En casos exclusivos y extraordinarios, los tribunales de los estados y del Distrito Federal podrán ser dotados de competencia para tratar estos asuntos y siempre por vía de amparo, cuando se trate de casos previstos por el artículo 107 Constitucional, fracción -- XII que se refiere a: Todas las controversias federales se deberán dirimir de acuerdo a las siguientes bases:

"XII. La violación de las garantías de los artículos 16, en materia penal, 19 y 20, se reclamará ante el superior del tribunal que la cometa, o ante el Juez de Distrito que corresponda, pudiéndose recurrir en uno y otro caso, las resoluciones que se pronuncien, -- en los términos de este artículo.

Si el Juez de Distrito no residiere en el mismo lugar que reside -- la autoridad responsable, la ley determinará el juez ante el que -- se ha de presentar el escrito de amparo, el que podrá suspender --

provisionalmente el acto reclamado, en los casos y términos que la misma ley establezca".

De igual forma el Jurado Popular, tiene también competencia para resolver las cuestiones de hecho que le somete el Juez de Distrito con arreglo a la Ley, y que se encuentran relacionadas con "las responsabilidades por delitos o faltas oficiales de los funcionarios o empleados de la Federación conforme al artículo 111 de la Constitución". (Art. 62 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación). Esto se encuentra íntimamente relacionado al artículo 114 del Código Fiscal, que establece una sanción de "tres meses a seis años de prisión a los funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente".

Los Juzgados de Distrito (son 14 en materia penal en el Estado de Jalisco y en el Distrito Federal, existiendo aparte en toda la República, no siendo especializados en materia penal), pueden de acuerdo a su ley orgánica (Ley Orgánica del Poder Judicial Federal) "Fuera del Distrito Federal, del Estado de Jalisco y del Juzgado de Distrito en materia Agraria, con residencia en Hermosillo, Sonora, los Jueces de Distrito conocerán de todos los asuntos" (de la materia penal, administrativa y civil de acuerdo a lo establecido en la misma ley).

En materia penal-fiscal federal, los Juzgados de Distrito conocerán de:

" I. De los delitos del orden federal. Son delitos del orden Federal:

- a. Los previstos en las leyes federales y los tratados;
- b. los señalados en los artículos 2º a 5º del Código Penal;

c., d....

e. aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo;
 f. los cometidos por un funcionario público o empleado federal en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas;

g., h., i....

j. todos aquellos que ataquen, dificulten o imposibiliten el ejercicio de alguna atribución o facultad reservada a la Federación;

k..." (Artículo 41 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación).

Asimismo, conocerán de los amparos indirectos que se soliciten y -- que versen en materia penal.

Los Tribunales Unitarios de Circuito tienen competencia para las apelaciones correspondientes a negocios de primera instancia tramitados ante los Juzgados de Distrito; es decir son tribunales de alzada para asuntos penales federales que se dirimen ante los juzgados de Distrito. Asimismo, conocen de recursos, impedimentos, excusas, controversias entre jueces de Distrito y demás asuntos que les encomienda las leyes y siempre y cuando éstos no versen sobre el Juicio de Amparo.

Los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocerán de los juicios de amparo que tengan relación con asuntos penales, y su competencia se encuentra delimitada de acuerdo al término de condena. Lo anterior lo analizaremos de manera más profunda cuando veamos la parte relativa al Juicio de Amparo.

La Suprema Corte de Justicia, conocerá -aparte de todo lo relativo al Juicio de Amparo- de los siguientes puntos:

1. De los indultos necesarios en los casos de delitos federa--
len.
2. De las controversias que se susciten en materia penal entre
los Tribunales Federales y Locales, o de éstos con los mi-
litares, entre los Federales y los locales, y entre dos o
más locales.
3. De las controversias que se susciten en materia penal entre
Tribunales de Circuito, o entre Juzgados de Distrito perte-
necientes a diversos circuitos.
4. De las excusas, impedimentos y recusaciones de los magistra-
dos de los Tribunales Unitarios de Circuito en asuntos del
orden penal.
5. De las denuncias de contradicción entre tesis que en ampa--
ros en materia penal sustenten dos o mas Tribunales Colegia-
dos de Circuito;
6. De los demás asuntos que la ley le conceda expresamente.

Aparte de la competencia por grado que anteriormente hemos descrito, misma que ha sido relacionada alternadamente con competencia por ma-
teria y de acuerdo a la importancia del asunto, mencionaremos que en
la materia penal federal también rige la competencia llamada territo-
rial. Aclaremos qué se entiende por cada una de éstas y el lector
quede así ubicado dentro del contexto descriptivo de nuestro inciso.

La competencia se entiende objetivamente como "la medida del poder o
facultad otorgado a un órgano jurisdiccional para entender de un de-
terminado asunto". (64) De acuerdo a los criterios para establecer-

la competencia, veremos que existen las siguientes:

1. Competencia por materia. Es la competencia atribuida en base a una división jurisdiccional de acuerdo a la materia jurídica de que se conozca. Ejemplo de lo anterior, es la existencia de Tribunales Federales en materia civil, administrativa, penal, agraria y laboral; aunque dicha división no significa que siempre sea aplicada, pues existen circunstancias que permiten a ciertos tribunales conocer de dos o más materias, cuando así lo determine la ley.
2. Competencia por grado. Esta se basa en la jerarquía de los tribunales del Poder Judicial Federal, de acuerdo a lo dispuesto por su ley orgánica así como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Competencia por territorio. Se fundamenta en la división geográfica y estadística que se realice a fin de distribuir los órganos jurisdiccionales de manera conveniente. La competencia territorial está determinada en la Ley Orgánica a que hemos hecho referencia.
4. Competencia por cuantía e importancia del asunto. Esta se encuentra determinada de acuerdo a lo estricto de la sanción penal (en la materia que nos interesa). Dicha competencia determina la actuación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o bien de los Tribunales Colegiados de Circuito para la materia de amparo.

En cuanto a territorialidad se refiere, el Código Federal de procedimientos penales establece en su artículo sexto que: "Es tribunal competente para conocer de un delito el del lugar en que se cometa".

Para determinar en materia fiscal federal el lugar en donde se comete el delito, necesitaríamos hacer uso de toda nuestra imaginación, pues recordamos que muchas veces los delitos se cometen en lugares poco determinables, se inician en las fronteras y se descubren en otro punto geográfico, son inherentes al domicilio fiscal del individo.

Existen ciertas reglas que debemos utilizar en esta materia:

En los casos de que el delito (contrabando o presunción de tal) sea cometido a bordo de un buque, será competente el Tribunal a cuya -- jurisdicción corresponda el primer punto del territorio nacional a donde arribe el buque, o del puerto en que se encuentre siendo aplicable lo mismo para aeronaves. En el caso de que el delincuente se encuentre residiendo dentro del país, será competente el Tribunal -- en cuya jurisdicción se encuentre el inculcado, pero si éste se hallase en el extranjero, lo será para solicitar su extradición el Tribunal de igual categoría en el Distrito Federal ante quien el Ministerio Público ejercite la acción penal.

En relación a delitos continuos, la competencia es atribuida a --- cualquiera de los tribunales en cuya jurisdicción se hayan ejecutado los actos que por sí solos constituyan delitos que se hayan imputado.

Asimismo, el Código adjetivo penal federal, establece reglas para -- la decisión de las competencias en los casos en que no esté expresamente establecido:

Art. 110 "Para la decisión de competencias se observarán las siguientes reglas:

- I. Las que se susciten entre Tribunales Federales se decidirán con forme a lo expresamente dispuesto en el mismo Código, y si hay dos o más competentes, a favor del que haya prevenido.
- II. Las que se susciten entre los Tribunales de la Federación y los de los Estados, Distrito o territorios federales (que ya no --- existen), se decidirán declarando cual es el fuero en que radica la jurisdicción.
- III. Las que se susciten entre los Tribunales de un Estado y los de otro o entre los de éstos y los del Distrito Federal, se decidirán conforme a las leyes de esas entidades si tienen la misma disposición respecto del punto jurisdiccional controvertido".

Debemos mencionar también lo referido en los artículos 12 y 14 del mismo ordenamiento adjetivo federal, que establecen respectivamente que "en materia penal, no cabe prórroga ni renuncia de jurisdicción" y que "cuando los detenidos o los inculcados sean reclamados por dos o más tribunales de la Federación, resolverá el tribunal de competencia respectivo" de acuerdo a las facultades que ya hemos señalado anteriormente.

CAPITULO CUARTO.

EL PROCESO PENAL FISCAL FEDERAL.

A) Generalidades.

B) Desarrollo procesal esquemático.

A) GENERALIDADES.

Como recordará el lector, en el capítulo anterior establecimos algunas de las particularidades que se consagran en el proceso penal fiscal federal, entre las cuales se distingue:

1. La coadyuvación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su Procuraduría Fiscal Federal, o bien por cuenta de cualquiera de sus empleados y funcionarios para los casos establecidos por la ley en el caso de denuncia de delitos perseguibles de ---- oficio.

2. La participación del Ministerio Público Federal (que es el -- competente en materia fiscal-federal) que nos señala la clara sujeción al procedimiento penal convencional federal y a la descartación de la existencia de un procedimiento administrativo fiscal-penal. Por otro lado, la Secretaría de Hacienda suple parcialmente la labor investigatoria del Ministerio Público al aportarle los datos necesarios para perseguir un delito fiscal.

3. La forma de excitar a la maquinaria judicial e iniciar el -- proceso penal-fiscal, es a través de la denuncia, querrela o declaración, estableciendo el Código Fiscal de la Federación los casos en los cuales procederá cada una de éstas figuras.

4. Los juzgados competentes para conocer en primera instancia de la materia fiscal-federal en materia penal son los Juzgados de Distrito. Lo anterior no exige la participación de otros tribunales federales para los casos de segundas instancias, recursos, amparo, resoluciones de competencias, excusas, etc.

5. De forma por demás confusa, pero aún así establecida y obligadamente respetable, se crea una figura jurídica que se maneja a través de la petición de sobreseimiento a petición del ofendido (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) lo cual se debe de manejar a tra--

vés de las figuras del perdón y en todo caso del desistimiento. Sin embargo, la ley fiscal federal hace una mezcla de todos estos institutos jurídicos que de acuerdo al Código Penal en materia federal -- "cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general" (art. 6º del Código Fiscal de la Federación), lo que significa que no hay forma alguna de sustituir dicha confusión o subsanarla mediante la interpretación precisa de la ley de la materia.

6. En materia de prescripciones, el Código Fiscal de la Federación establece términos de prescripción mucho más amplios en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que aquellos que se encuentran concedidos por el código sustantivo penal federal (con respecto a los delitos perseguibles a petición de parte).

Aparte de los puntos resumidos anteriormente, quisiéramos ofrecer al lector una perspectiva general más amplia de lo que es el proceso penal fiscal federal en México.

Recordaremos que se ha hecho mención a ciertas etapas que preceden a la averiguación previa que se encuentra motivada por un deseo del sujeto pasivo (o de la sociedad en los delitos perseguibles de oficio) del delito, para que se persiga a quien cometió éste. La averiguación previa es considerada por algunos autores como la primera fase del proceso penal; sin embargo, no constituye proceso jurisdiccional penal. La averiguación previa es una etapa investigatoria en la que se reúnen todos los elementos necesarios con el fin de iniciar el proceso penal en sí. Fiscalmente (es decir en materia fiscal federal en el ámbito penal), esta pre-fase se distingue por la mutua participación del Ministerio Público Federal y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que aparte de constituirse en acusado

ra representando al fisco federal, se convierte en investigadora - previa a la etapa de averiguación. Lo anterior si recordamos que es la que recopila a través de su Subprocuraduría Fiscal de investigaciones, las pruebas e información necesaria para determinar la existencia de un delito en contra del fisco federal y entonces iniciar su persecución. Una vez determinado el delito, se procederá a formular la petición de inicio de la actuación del Ministerio -- Público Federal, con la intención de que éste ejerza la acción penal en contra del delincuente a través de la consignación del mismo ante el juez que deba conocer del asunto. Recordemos que la -- consignación se puede llevar a cabo con detenido o sin éste (en este caso el delito no merece pena corporal o bien el delincuente se haya prófugo al momento de la consignación). Es entonces cuando - se inicia la etapa más importante del proceso penal fiscal federal constituida por la instrucción. (Es sumamente importante ya que - en esta etapa es en la que intentaremos crear convicción en el ámbito del juzgador a fin de que resuelva en nuestro favor).

La etapa de instrucción encuentra su objetivo en la recopilación - de todos los hechos que de acuerdo al criterio del Ministerio Público Federal han constituido un delito. En ella la autoridad --- jurisdiccional conoce del asunto en cuestión a fin de determinar - posteriormente la existencia o la no existencia de los delitos imputados y por ende la consecuente responsabilidad o irresponsabilidad penal del acusado. Dicho conocimiento se logra en forma objetiva y subjetiva; pues se conocerá no solamente el material que se reunió a partir de la averiguación previa (y que se verá incrementado en la etapa instructiva), sino que se conoce la personalidad del procesado. Esta etapa inicia cuando el juez penal (de Distrito en el caso de la materia fiscal federal) emite su primera reso-

lución al momento de recibir la consignación de parte del Ministerio Público Federal. Este auto llamado de radicación; significa - la sujeción a la jurisdicción del tribunal que se haya declarado - competente para conocer del asunto.

Este auto se conoce también como "auto de inicio o cabeza de proceso", y su gran importancia radica en el hecho de que en el mismo - se debe indicar la fecha, hora y nombre del consignado, lo cual -- servirá de punto de partida para determinar la exacta observancia - de los dos términos constitucionales concedidos en materia penal - al consignado, y que son el término de 48 y de 72 horas.

La Constitución Mexicana establece en su artículo 20 que:

"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 su 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."

El artículo 19 Constitucional establece:

"Ninguna detención podrá exceder del término de tres días, sin que se justifique con un auto de formal prisión, en el que se impute al acusado; los elementos que constituyen aquél, lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, y los datos que arroje la averiguación -- previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer posible la responsabilidad del acusado."

De acuerdo a los artículos anteriores, podemos conocer dos nuevos elementos en el estudio del proceso penal-fiscal federal. Dichos elementos se dan únicamente en esta etapa procedimental; y son la declaración preparatoria y el auto de formal prisión- o bien el de sujeción al proceso en caso de tener derecho a libertad bajo fianza de acuerdo a lo establecido por el artículo 20 Constitucional que en su fracción I a la letra dice: "inmediatamente que lo solicite (el acusado) será puesto en libertad bajo fianza que fijará el juez tomando en cuenta sus circunstancias personales y la gravedad del delito que se le impute, siempre que dicho delito merezca ser castigado con pena cuyo término medio aritmético no sea mayor de cinco años de prisión, y sin más requisito que poner la suma de dinero respectiva a disposición de la autoridad u otorgar caución hipotecaria o personal bastante para asegurarla, bajo la responsabilidad del juez en su aceptación. En ningún caso la fianza o caución será mayor de -- 250,000 pesos a no ser que se trate de un delito que represente para su autor un beneficio económico, o cause a la víctima un daño patrimonial, pues en estos casos la garantía será, cuando menos tres veces mayor al beneficio obtenido o al daño ocasionado."

La declaración preparatoria es un derecho que tiene el imputado a defenderse existiendo independientemente al nombramiento del defensor (a lo cual tiene derecho constitucional desde el momento en -- que es aprehendido), sin embargo; la declaración preparatoria le da otro sentido nue a esta garantía, y es la de ofrecerle al imputado una oportunidad para que conozca la naturaleza y procedencia de los cargos que se le hacen, así como el nombre de su acusador. La finalidad de esta declaración será la de ser un instrumento "preceptivo para el titular del órgano jurisdiccional, y encaminado a formar su convencimiento sobre la verdad de los hechos en que ha de fundar

se su decisión sobre el objeto del proceso" (65). Este convencimiento, resultará en la decisión del juez sobre la necesidad de dictar el auto de formal prisión, auto de sujeción al proceso o auto de libertad por falta de elementos para procesar.

El auto de formal prisión es una "resolución judicial interlocutoria fundada, en la que, imputándose provisionalmente a determinada persona o personas un hecho punible, se les sujeta directamente y con bienes bastantes, si los tiene, al resultado definitivo que dicte el tribunal juzgador." (66)

El auto de sujeción al proceso se produce cuando en la hipótesis -- "en que debe de continuar el proceso por hallarse acreditados sus fundamentos, cuerpo del delito y probable responsabilidad" (67) no es pertinente restringir la libertad al sujeto ya que el delito imputado no tiene señalada pena corporal.

El auto de libertad por falta de méritos obedece a una ausencia de elementos "de convicción suficientes para la procedencia del procesamiento con relación a las personas indicadas en la imputación o traídas al proceso durante las primeras investigaciones" (68).

Los efectos de estos tres autos son diferentes, pues en los dos --- primeros se continúa con el procedimiento en sentido estricto, mientras que en el tercero se suspende "sin perjuicio de que por datos posteriores de prueba se proceda nuevamente contra el inculpado" -- (Artículo 167 del Código Federal de Procedimientos Penales); es decir tiene la naturaleza de ser un auto revocable.

Dentro de esta etapa procedimental, el tribunal que conoce del asunto

(65) S.G.R. y V.A.. Op.Cít.Pág.128.

(66) Ibidem. pág. 201.

(67) Ibid. pág. 237.

(68) Ib. pág. 247.

to deberá recibir las pruebas respectivas que determinen las acusaciones o defensas del asunto a dirimir, sin que ésto signifique que exista un término probatorio único; sino que las pruebas forman parte de las fases de averiguación previa, consignación y etapa de instrucción hasta el desahogo de las respectivas impugnaciones. En cuanto a los medios de prueba que se puedan ofrecer, el Código Federal de Procedimientos Penales establece que son "admisibles todos los medios de prueba que no sean contrarios a derecho" (Art. 206 - del ordenamiento citado).

El ofrecimiento de la prueba puede ser realizado por cualquier persona interesada en el asunto en cuestión; sin embargo, la carga de la prueba recae exclusivamente en el Ministerio Público Federal, el imputado y el propio tribunal pues la función de todos se constriñe a la averiguación de la verdad histórica de los acontecimientos que motivaron la iniciación del proceso penal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe en todo momento -- coadyuvar al Ministerio Público Federal al hacerle llegar todas las pruebas y datos pertinentes que aclaren el delito que se persigue, -- ya que de acuerdo al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar -- que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para: Fracción VII. - Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público Federal para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú--

blico tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de Policía Judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los casos y términos del Código Federal de Procedimientos Penales".

En cuanto a las pruebas que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede aportar, mencionaremos que el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación establece que: "Las copias o reproducciones de microfilm de documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias o reproducciones sean certificados por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales." La recaudación de pruebas de comisión de delitos fiscales compete a la Unidad de Investigaciones de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 123 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Estas pruebas serán remitidas a la Unidad Jurídica de la Subprocuraduría de Investigaciones la "que tiene facultades para estudiar las pruebas para configurar la presunta responsabilidad penal en materia de delitos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, así como la documentación e informes que reciba en dicha materia, de las Unidades Administrativas de la Secretaría, el Ministerio Público competente, y de otras autoridades e instituciones para determinar los elementos jurídicos de la responsabilidad penal anteriormente enunciada". Lo anterior da lugar a la proposición de querellas, denuncias y declaratorias de perjuicio que han sido tema de anterior capítulo. (Art. 124 del Código Fiscal de la Federación).

La etapa de instrucción queda cerrada una vez desahogadas las prue--

bas ofrecidas y admitidas, dando al Ministerio Público Federal un término de cinco días para que formule conclusiones "si el expediente excediera de doscientas fojas, por cada cincuenta de exceso o --fracción se aumentará un día al término señalado." (Art. 291 del Código Federal de Procedimientos Penales).

Las conclusiones pueden recaer de dos formas distintas:

1. de acusación;
2. de no acusación.

Las primeras continúan el proceso penal siempre y cuando sean formuladas de acuerdo a ley; las segundas deben ser confirmadas por el Procurador General de la República, o bien modificadas. Recordemos que esta fase señala la última oportunidad que tiene el imputado -- para obtener de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la solitud de sobreseimiento del juicio (a través del Ministerio Público) pues como sabemos el artículo 92 del Código Fiscal sustantivo establece que la petición del sobreseimiento se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

En caso de que el Ministerio Público Federal haya formulado sus conclusiones, y no haya mediado petición de la Secretaría de Hacienda para sobreseer el procedimiento, el acusado y defensor tendrán derecho a formular sus conclusiones en el mismo término que se haya fijado al Ministerio Público para tal fin. Las conclusiones no acusatorias confirmadas por el Procurador General de la República, dan origen al sobreseimiento. Las acusatorias, una vez respondidas por el "acusado" (el Código Procesal Penal Federal le llama "inculpada"), -- originan la citación para dictar sentencia, en la cual se podrá interrogar una vez mas al acusado sobre los hechos materia del juicio, el juez, el Ministerio Público Federal y la defensa; pudiendo repetir las diligencias de prueba practicadas durante la instrucción --

(Art. 306 del Código Federal de Procedimientos Penales). A esta nueva etapa del proceso penal se le llama "Juicio" y fue iniciado desde la emisión del auto que cierra la etapa de instrucción y termina -- con la fase conclusiva en la que se pronuncia el fallo o sentencia judicial.

Hasta aquí el desarrollo del proceso penal-fiscal en primera instancia (de competencia federal) mismo que se encuentra completado por una serie de tramitaciones incidentales y recursos que dan origen a nuevas defensas y procedimientos que se desarrollan paralelamente al juicio principal.

B) DESARROLLO PROCESAL ESQUEMATICO.

"El esquema es la representación gráfica de las relaciones y el funcionamiento de un objeto" (69).

El objetivo de este inciso será el de proporcionar al lector con un desarrollo esquematizado representando el proceso penal-fiscal. Recordaremos que el apelativo de "fiscal" obedece a la exclusiva intervención de la autoridad fiscal; si no como parte procesal, sí como participante directo al coadyuvar al Ministerio Público Federal, aportando todos los datos necesarios para la persecución del delito; otorgando el perdón o inclusive, realizando actividades de carácter persecutorio.

Las columnas esquemáticas de la representación gráfica materia de este inciso, se dividen en cuatro secciones a saber:

1. Etapas Dividida a su vez en fases procedimentales ya sean judiciales o extrajudiciales. (Iniciación de averiguación, averiguación previa, etc).
2. Autoridades y partes. En esta columna se relacionan las partes y autoridades que participan en cada una de las diversas fases, ya sea en forma directa o indirecta.
3. Actuaciones. Representada por las actividades que se realizan o llevan a cabo durante cada una de las etapas.
4. Características y términos. Descripción de las particularidades de cada fase y del tiempo que se tiene para cumplimentarla.

ETAPA	AUTORIDADES Y PARTES.	ACTUACIONES DIVERSAS	CARACTERISTICAS-TÉRMINOS
<u>FASE I</u> FACULTAD ADMINISTRATIVA.	- S H C P - Autoridades y funcionarios fiscales. - Cualquier persona que denuncie hechos.	Visitas domiciliarias, requerimientos, revisión de dictámenes contables, auditorías, inspecciones fiscales y anuales, práctica de avilós e inventarios, recabación de informes de autoridades públicas y particulares, recepción de pruebas y documentos, recepción de acusaciones directas, políticas de fiscalización permanente, etc.	Todas estas actividades están encaminadas a prevenir la delincuencia fiscal, pero al mismo tiempo demuestran la existencia de hechos delictivos que afectan al Fisco Federal.
<u>FASE II</u> DENUNCIA	- S H C P - Cualquier sujeto que denuncie hechos.	Formulación de denuncia ante el Ministerio Público Federal, pero siempre aportándose las pruebas que se hubiere allegado y en las cuales funde su acusación.	Procede en los delitos perseguibles de oficio. Es facultad de la Secretaría de Hacienda y C.F. Art-92 C.F.F.
<u>FASE III</u> PRE-INVESTIGACIÓN PRELIMINAR DECLARATORIA	- S H C P - Procuraduría Fiscal Federal. - Subprocuraduría y Unidades.	Como no se puede denunciar, hay que recabar más información. Se integra un expediente, se reciben y consiguen pruebas y se remite para su estudio y valoración. Una vez éste se formula la querrela. La declaratoria sigue generalmente a una detención "in fraganti".	Se complementa la autoridad con las Unidades de Investigación y Jurídica. Se realizan labores investigatorias en audiencia del Ministerio Público.
<u>FASE IV</u> INVESTIGACIÓN PRELIMINAR DECLARATORIA	- S H C P a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación. - Ministerio Público.	Formulación de la querrela o declaratoria de perjuicio iniciando la averiguación previa y la integración de la misma. Se aportan al M.P. todos los datos posibles y las averiguaciones fiscales para su evaluación, no existe término, a.lvc que hubieren detenciones.	Se inicia la actividad monopólica de persecución de delitos propia del M.P., se solicitan arraigos y detenciones en su caso.
<u>FASE V</u> CONSIGNACION.	Ministerio Público Federal. Juez de Distrito Consignado.	Presentación del caso ante el Juez. Se radica el asunto y corren los términos constitucionales de 48 horas para declaración preparatoria, y 72 horas para dictar el auto de formal prisión o la libertad por falta de elementos para continuar el procedimiento. Puede ser con detención o sin ésta.	El término es de 3 días de acuerdo a lo previsto por la Constitución. Se pide orden de aprehensión, presentación o se consignó al detenido antes al Juez de acuerdo al delito.

ETAPA	AUTORIDADES Y PARTES	ACTUACIONES DIVERGAS	CARACTERISTICAS-TERMINOS
FASE VI INSTRUCCION	-Ministerio Público Federal. -Juez de Distrito -Imputado -S H C P como coadyuvante del M.P.	Conocimiento del imputado, de la víctima y de los hechos referidos al caso. Una vez integrada totalmente la averiguación, se abre el período de ofrecimiento de pruebas y se señala fecha para el desahogo de las mismas. Se termina con el cierre de instrucción. La SHCP, puede intervenir como coadyuvante o mediante la solicitud de sobreseimiento.	Se debe emplear el menor tiempo posible. El tiempo de detención se computa en la pena. Los términos dependen de lo extenso de la acción. El término probatorio es de 10 días para ofrecimiento (5 y 5 respectivamente para cada parte). 15 días para desahogo de pruebas.
FASE VI-A JUICIO SUMARIO.	Mismas Autoridades que fase anterior.	Procede el juicio sumario cuando: a) pena menor con menos de seis meses de prisión o pena no corporal; b) flagrancia; c) confesión expresa (d) menos de cinco años de término medio aritmético de la acción penal; e) conformidad con el proceso después de dictado el auto de formal prisión.	No se lleva a cabo esta etapa de instrucción en mas de 15 días para los primeros dos casos, 30 días para los tres siguientes y en el último caso se brucará la etapa de instrucción citando directamente para la audiencia penal y su respectiva sentencia.
FASE VII CONCLUSIONES	-Ministerio Público Federal. -Acusado y Defensa. -Procurador General de la República. -Juez de Distrito -SHCP	Se formulan conclusiones de tipo acusatorias, de desistimiento o de defensa. Los no acusatorios o de desistimiento desembocan en el sobreseimiento que resulta en libertad absoluta, necesitando de la confirmación del Procurador General de la República. Los acusatorios y de defensas continúan el procedimiento hacia la audiencia penal para oír sentencia. Esta es la última oportunidad para que la SHCP solicite el sobreseimiento.	Una vez cerrada la instrucción se dan cinco días a cada parte para que las formulen, salvo aplicación del término previsto por ley.
FASE VIII AUDIENCIA Y SENTENCIA.	Mismas autoridades actuando al Procurador General de la República.	Se realizarán últimos interrogatorios al acusado. Repetición diligencia de pruebas que se hubieren practicado (no en todos los casos). EXCEPCION. Delito de pena menor a 6 meses o pena no corporal. Conformidad de parte del imputado. Flagrancia, confesión expresa o término medio aritmético menor a cinco años.	5 Días después de formuladas las conclusiones del acusado y defensa. Inmediatamente después de formuladas las conclusiones del Ministerio Público. La sentencia se dicta al término de audiencia o 5 días después como máximo.

CAPITULO QUINTO.

EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA PENAL FISCAL FEDERAL.

- A) Amparo administrativo-fiscal (procedencia, desarrollo y efectos).
 - 1. Indirecto.
 - 2. Directo.

- B) Amparo penal (procedencia, desarrollo y efectos).
 - 1. Indirecto.
 - 2. Directo.

- C) El sistema integral de defensa (juicios de amparo y recursos ordinarios.- concurrencia y principio de definitividad).

A) AMPARO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Quisiéramos iniciar el desarrollo de este último capítulo, mencionando el objeto de tratar el mismo. El hecho de realizar estudios en -materias tan diferentes pero a su vez tan estrechamente vinculadas -entre sí como lo son la materia fiscal y la penal, resulta riesgoso al grado de poder caer en un estado de aridez total. Lo anterior --en base a que la investigación de estos temas no aportará nada novedoso al mundo jurídico, salvo proporcionar una serie de análisis diversos en un tema poco tratado que puedan servir para una posterior y más profunda investigación.

Es por lo anterior, que el estudio del amparo dentro del desarrollo de este trabajo, nos ofrecerá un panorama de amplitud al ofrecernos incluso soluciones desde un punto de vista práctico a situaciones -que se presentan en forma cotidiana. Es decir, no sólo nos dedicaremos a analizar la problemática penal-fiscal en nuestro ámbito --teórico-jurídico, sino que también veremos la aplicación concreta -del Juicio de Amparo a la materia objeto de nuestro estudio.

Es conveniente establecer que el Juicio de Amparo es "el único medio de control de la constitucionalidad de los actos de las autoridades por vía de acción, cuya titularidad pertenece exclusivamente a los particulares, cuyo objeto reside en destruir los actos declarados inconstitucionales y restituir al quejoso en la garantía individual violada". (70)

En el caso específico de nuestra materia penal-fiscal, de acuerdo a lo anteriormente analizado, se encuentra ésta fundada en una declara-

ración, denuncia o formulación de querrela que a su vez se encuentran precedidas por actos formalmente administrativos (es decir --- lisos y llanos).

Lo anterior, no quiere decir que no existe la posibilidad de que el antecedente de estas instituciones motivadoras del proceso penal - fiscal, sean actos administrativos que desarrollados en forma de -- juicio hayan originado la persecución penal de las conductas presu- midas como delictivas en perjuicio del fisco federal.

Pues bien, el amparo administrativo se refiere a impugnaciones a - las que tiene derecho el particular para defenderse de actos de la autoridad administrativa que vayan en perjuicio de sus derechos pú- blicos y particulares, es decir que le causen agravio en su esfera de derechos. Para poder entender lo anterior, es necesario que es- tablezcamos que se debe entender por autoridad administrativa. La - autoridad administrativa se encuentra contemplada en nuestra carta magna a través de su incorporación a diversos artículos como lo son el 16, 21 y 107 Constitucionales; sin embargo, ninguno de ellos de- fine lo que se debe entender por autoridad administrativa en sí. Por tal motivo, nosotros mencionaremos que: "autoridad para el Dere- cho Administrativo, es la persona física, trabajador del Estado, do ta por la ley de poder público"(71), complementando nosotros que -- dicho poder está atribuido de acuerdo a competencias fijadas en ley. "Cuando la competencia de un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particula res y la de imponer a éstos sus determinaciones, es decir, cuando - el referido órgano está revestido de facultades de decisión y de e- jecución, se está frente a un órgano de autoridad". (72)

(71) Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I. Pág. 247.

(72) Ibidem.

A lo anterior mencionaremos que nosotros agregaríamos una "o" a fin de representar el hecho de que la autoridad puede ser ordenadora y/o ejecutora del acto. Sin embargo, la anterior definición no delimita el carácter administrativo de la autoridad definida, pues no sólo los dependientes del Poder Ejecutivo son parte del Estado.

Concretando, todo lo antes expuesto diciendo que: la autoridad administrativa es todo ente de la administración pública (centralizada o descentralizada) previsto por leyes del mismo carácter relacionados con el ejercicio del poder público y que dotados de competencia para ejercer y aún imponer sus determinaciones a los particulares, -no importando que éstos no estén de acuerdo con la determinación -realiza las funciones pretexto de su creación.

En nuestro caso particular (materia penal-fiscal federal), la autoridad administrativa estará representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que en base a la Ley Orgánica de la -- Administración Pública Federal y de acuerdo a su reglamento interior, podrá estar representada por un sinnúmero de personas físicas que ocupan los cargos y puestos con competencia-atribuciones, facultades y decisiones expresamente establecidas en las leyes respectivas. Asimismo, en nuestra área de estudio consideraremos como autoridades administrativas: el Ministerio Público Federal, la Sala Superior y las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, la policía judicial federal o cualquiera otra policía administrativa, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc. (73)

Todo lo que mencionamos en el párrafo anterior, procederá siempre y cuando estas autoridades estén relacionadas con hechos que pudieran considerarse como antecedentes previos a la determinación delictiva

(73) Debo aclarar que lo relativo a amparo en contra de actos del Ministerio Público Federal, así como de la Policía Judicial Federal y demás policías administrativas, se refieren a actos puramente administrativos que no entren en la esfera penal relacionada con la detención del quejoso.

en materia fiscal federal (a fin de delimitar la amplia gama de --
actos de la autoridad administrativa que son impugnables, para con
treñirnos en el tema fiscal-penal federal de nuestro trabajo).

Resumiendo, en nuestro estudio específico el particular podrá utili
zar el Juicio de Amparo en materia administrativa contra todos los
actos de la autoridad respectiva, actos que estén de alguno u otro
modo encaminados a determinar la existencia de un delito fiscal en
particular.

En materia administrativa-fiscal, el amparo podrá ser interpuesto -
de acuerdo a su procedencia, ya sea en forma directa o indirecta.

1. Amparo Administrativo-Fiscal Indirecto.

Llamado también bi-instancial en virtud de tener dos fases o instan
cias, este juicio procede ante los Juzgados de Distrito. El artícu
lo 114 de la Ley de Amparo, establece que: "El amparo de pedirá an
te el Juez de Distrito:

I.-Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicios al
quejoso.

II. Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, ad
ministrativos o del trabajo. En estos casos, cuando el acto
reclamado esane de un procedimiento seguido en forma de jui
cio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución de
finitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o
durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hu
biere quedado el quejoso sin defensa o privado de los dere
chos que la ley de la materia le concede, a no ser que el am
paro sea promovido por persona extraña a la controversia.

- III. Contra los actos de Tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluído. Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la --- misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso. Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.
- IV. Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o - las cosas ejecución que sea de imposible reparación.
- V. Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afec--- ten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a - favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siem--- pre que no se trate del juicio de tercería.
- VI. Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Esta- dos, en los casos de las fracciones II y III del artículo 19 de esta ley."

Específicamente en lo relativo a la materia que nos ocupa, las frac- ciones I a V del artículo anteriormente transcrito serán las que nos ocupen ya que marcarán la procedencia del juicio de amparo indirecto en lo fiscal-administrativo.

Recordemos que previamente hemos establecido lo que se debe conside- rar como acto administrativo en materia fiscal, presupuesto de la - excitación de la maquinaria penal, lo que nos servirá para determi-- nar los casos en que procede este tipo de amparo. (74)

(74) Volvemos a hacer hincapié una vez más en la orientación que busca- mos para dar una perspectiva desde el ángulo penal-fiscal.

Ejemplos varios de lo anterior serían los actos realizados por la autoridad fiscal encaminados a analizar nuestra contabilidad como contribuyentes, o auditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de visitas domiciliarias o requerimientos. De estas actuaciones podrían determinarse delitos fiscales en contra del contribuyente, por lo que es muy ventajoso saber de que forma podemos impugnarlas; asimismo, podríamos también considerar como actos administrativos presupuestos de determinación de delitos fiscales, a ciertas conductas observadas por el Ministerio Público Federal a fin de re-cebar información durante la fase de averiguación previa. Dichas conductas deberán estar siempre fundadas y motivadas, requisitos --sin los cuales serían inconstitucionales y por lo tanto pueden ser -impugnadas a través del amparo.

La demanda de amparo indirecto deberá ser interpuesta ante el Juez -de Distrito en materia administrativa, de acuerdo a las reglas de --competencia que en su momento se han establecido. Dicha competen---cia está también determinada por lo dispuesto en el artículo 36 de -la ley de la materia que a la letra dice:

"Cuando conforme a las prescripciones de esta ley sean competentes -los Jueces de Distrito para conocer de un juicio de amparo, lo será -aquel en cuya jurisdicción deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se ejecute o se haya ejecutado el acto reclamado.

Si el acto ha comenzado a ejecutarse en un Distrito y sigue ejecutándose en otro, cualquiera de los jueces de esas jurisdicciones a prevencción será competente.

Es competente el Juez de Distrito en cuya jurisdicción resida la autoridad que hubiese dictado la resolución reclamada, cuando ésta no requiera ejecución material."

Una vez iniciado el Juicio de Amparo a través de la presentación de

la demanda, el juez procederá a desecharla si es notoriamente improcedente; a pedir su aclaración o bien a admitirla, ordenando la suspensión del acto reclamado ya sea de oficio o a petición de parte si es que procede. Para tal efecto, se abrirá un expediente de carácter incidental llamado así "cuaderno incidental", en el que se tramitará todo lo relativo a la suspensión; es decir; si es de oficio operará automáticamente, pero si es a petición de parte deberá substanciarse un procedimiento alterno que implica el rendimiento de un informe previo por parte de la autoridad responsable, ofrecimiento y desahogo de pruebas, llevar a cabo la celebración de una audiencia incidental y dictar una resolución decretando la suspensión definitiva o negándola, de acuerdo a lo que proceda.

Decidida la suspensión del acto reclamado (en su caso), el Juez de Distrito continuará con el procedimiento del Juicio de Amparo, pidiendo a la autoridad responsable que rinda su informe justificado, notificando al tercero perjudicado (si es que lo hay), sobre la existencia de dicho juicio, señalando día y hora para la celebración de la Audiencia Constitucional en la que se rendirán pruebas, alegatos y deberá darse una resolución llamada sentencia (debemos recordar al lector del sinnúmero de "alternativas" por las cuáles puede desviarse un proceso de su curso original, pudiendo ser:

- a) sobreesido el juicio de acuerdo a lo dispuesto en ley.
- b) diferido en sus términos originales por situaciones especiales.
- c) alterado por cuestiones incidentales o recursos.
- d) retardado el procedimiento a través de requerimientos, excoas, recusaciones, etc.)

En nuestra materia fiscal federal como presupuesto del establecimien

to de la posible existencia de un delito fiscal federal, la sentencia tendrá cualquiera de las siguientes orientaciones:

- a. Ser negado el amparo;
- b. Ser concedido el amparo; y
- c. Sobreseerse en el juicio.

Obviamente que lo que perseguimos (como contribuyentes "quejosos") a través del Juicio de Amparo es que se nos conceda una sentencia favorable, cuyos efectos serán los de restituirnos como quejosos -- en el pleno goce de nuestras garantías individuales que hayan sido violadas, restableciendo las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación (siempre y cuando ésto sea posible), o bien -- tendrá el efecto de obligar a la autoridad responsable a que obre -- en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.

Lo anterior nos señala que la obtención de la protección de la justicia federal tendrá el efecto de que los actos realizados por la -- autoridad responsable (y que nos pudieran --en determinados casos-- perjudicar posteriormente en la integración del cuerpo del delito -- fiscal), queden sin validez. De aquí lo importante de este Juicio Constitucional.

Ejemplificaremos lo anterior mencionado señalando que la autoridad fiscal podría haber efectuado una revisión administrativa en nuestro domicilio, encontrando aparatos eléctricos de manufactura extranjera (penas similares a las del delito de contrabando, tipificado en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación), y considera que como no son mercancías de uso personal hemos incurrido -- en un delito, formulando querrela ante el Ministerio Público Federal quien decide consignarnos ante el Juez de Distrito para que se

inicie el proceso penal-fiscal. Este proceso tiene la intención de buscar una sentencia condenatoria (favorable a la autoridad sujeto - pasivo del delito) que podría determinar una pena de hasta nueve años de prisión dependiendo de los impuestos omitidos, y si la mercancía de contrabando requería de permiso previo de importación o estaba exenta de dicho requerimiento. Pues bien, el hecho de que se nos concediera la protección del amparo por que la autoridad hubiese violado garantías constitucionales al llevar a cabo la visita domiciliaria, tendrá el efecto de que quede sin materia la averiguación previa, y por ende el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público Federal de acuerdo a lo establecido en capítulos anteriores.

2. Amparo administrativo-fiscal directo.

De acuerdo a lo dispuesto por la Ley de Amparo en su artículo 158, - el amparo directo procede "Contra sentencias definitivas dictadas -- por tribunales judiciales o administrativos, o contra laudos pronunciados por tribunales del trabajo, por violaciones a las leyes del procedimiento cometidas durante la secuela del mismo, siempre que afecten a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias o laudos". Asimismo, dicho artículo establece que sólo será -- procedente el juicio de amparo directo cuando dichas sentencias y laudos "sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de Derecho a -- falta de ley aplicable, cuando comprendan personas, acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas por omisión o negativa expresa."

Las sentencias definitivas son aquellas contra las que no existe ningún recurso y que resuelven el fondo del negocio.

El amparo administrativo-fiscal en su procedimiento directo deberá interponerse ante la misma autoridad responsable la que se encargará de ordenar la comparecencia de las partes, ya sea ante la Suprema -- Corte de Justicia de la Nación, o ante el Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa que tenga competencia para ello. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá en materia administrativa (a través de su Segunda Sala y en sus casos a través de la - Sala Auxiliar), tratándose del caso que estudiamos (delitos en contra del fisco federal), de los asuntos cuya cuantía exceda de cuarenta veces el salario mínimo vigente para el Distrito Federal elevado al año, y de juicios que en opinión de la Sala sean de importancia trascendente para los intereses de la Nación cualquiera que sea la cuantía de ellos. En todos los demás casos la competencia estará concedida al Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa que corresponda. Una vez interpuesta la demanda de amparo y admitida ésta, el Tribunal deberá formular la resolución particular, ya sea concediendo el amparo, negándolo o decretando su sobreseimiento. Debemos recordar al lector que en este tipo de procedimiento, no --- existe la Audiencia Constitucional.

Este tipo de amparo , procede en el caso particular de resoluciones definitivas del Tribunal Fiscal de la Federación, que por --- cualquier causa negaran una resolución a favor del particular y que ésta pudiera ser la base, origen y antecedente de lo que posteriormente pudiera determinarse como delito en contra del fisco federal. En el caso de que se nos conceda el amparo, la materia penal debería quedar sin base, más en la mayoría de las situaciones específicas no sucede así.

En cuanto a la tramitación del incidente de suspensión, mencionare---

mos que la Ley de Amparo establece en su artículo 135 que "podrá -- concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra en la Nacional Financiera, S.A., o en defecto de ésta en la Sociedad Nacional de Crédito que el juez señale dentro de su jurisdicción, o ante la autoridad exactora, salvo que de antemano se hubiese constituido ante esta última." Esto significa que tenemos la oportunidad de constituir garantía del interés fiscal de las cantidades reclamadas siempre y cuando lo hagamos con la autoridad exactora previamente a la determinación del juez. La ventaja es que podremos ofrecer cualquiera de las formas de garantía que permite la ley fiscal evitando depositar la cantidad que se nos exige.

Una vez analizada brevemente la importancia del amparo en materia administrativa relacionada con la materia penal-fiscal, procederemos a tratar el inciso del amparo en materia penal.

B) AMPARO PENAL FISCAL.

Si los aspectos patrimoniales son importantes para cualquier individuo, la libertad personal no tiene precio alguno. Lo anterior resalta la impotencia que pueden tener los efectos de cualquier acto de autoridad que estuviera encaminado a restringir al particular en su libertad personal.

Como habíamos aludido en capítulos anteriores, la autoridad tiene un sinnúmero de elementos para presionar al contribuyente al pago de sus obligaciones, contando inclusive con facilidades en el plano de la determinación de hechos que pudieran llegar a constituirse en delitos fiscales en perjuicio del fisco federal. Obviamente que la ley, específicamente el Código Fiscal de la Federación no tiene otro objetivo que el de salvaguardar el interés nacional; sin embargo sabemos que éste debe tener sus límites en donde inician las garantías de los particulares consagradas en la Constitución Federal.

La cada día más compleja política fiscal, aunada al gran crecimiento de la población que se ha dado en nuestro país, complican todo lo inherente a la función administrativa del Estado, incluyendo los conceptos de vigilancia de cumplimiento de obligaciones fiscales, recaudación, etc. La autoridad hacendaria ha llegado (en ciertas ocasiones) a abusar de un excesivo control, llegando a cometer abusos e injusticias que podrían incluso llevar a una persona inocente a cumplir una pena por un delito que no cometió. Ante esa posibilidad, el individuo puede recurrir a diversas defensas y medios de impugnación que se le otorgan en ley, siendo la más noble de todas estas defensas, la que está establecida en la Constitución Federal y se conoce bajo el nombre del Juicio de Amparo.

El amparo penal es denominado así porque versa en todo lo relativo a la materia penal pues como veremos, tiene íntima relación con el proceso penal ante las aprehensiones, detenciones, averiguaciones, etc.

La Constitución de los Estados Unidos Mexicanos nos otorga la más -- amplia gama de garantías de libertad de los individuos, en su caso -- las relacionadas con todo lo relativo a privación de libertad para -- seguir un proceso del orden criminal. Los artículos 13 al 23 Constitucionales, reglamentan todo lo anterior comentado (específicamente se dictan una serie de reglas que constituyen derechos básicos para los particulares, pues obligan a la autoridad a respetar todo lo -- dispuesto en ellas). Asimismo, el artículo 107 Constitucional otorga una serie de "derechos adicionales" en materia penal, como lo -- son la suplicia de la queja en favor del agraviado; la operación -- de la suspensión sin mediar petición; es decir de oficio en cuanto a la ejecución de sentencias al momento mismo de interponer una de-- manda de amparo (y que ésta sea admitida) con respecto a ese mismo juicio; la libertad inmediata en caso de que el juez no dicte auto de formal prisión, etc. Todo lo anterior le da cierta particu-- laridad al amparo en la materia penal, convirtiéndolo en un amparo "sui generis".

Desde el momento en el que somos detenidos (por la autoridad judi-- cial o administrativa de acuerdo a lo establecido en la Constitutución Federal y las leyes especiales), podemos interponer una de-- manda de amparo --siempre y cuando proceda-- iniciando un procedi-- miento ante el Juez de Distrito; es decir en forma indirecta.

1. Amparo penal-fiscal indirecto.

No mencionaremos el procedimiento a seguir para la substanciación --

del Juicio de Amparo ante el Juez de Distrito en virtud de ser re--
dundantes pues éste ha sido descrito en el inciso anterior; sin em--
bargo mencionaremos algunas características que al principio de es--
te inciso señalamos dentro de las particularidades del amparo penal:

- a. El amparo penal puede ser interpuesto por cualquier persona a nombre del quejoso en los casos determinados por la ley, y de acuerdo a lo previsto en la Constitución. El efecto de la suspensión solicitada en la demanda de amparo indirecto, tendrá los efectos de poner al quejoso a disposición -- del Juez de Distrito, debiéndose ratificar la demanda inicial si fue interpuesto con fundamento y en los términos de la - Ley de Amparo.
- b. El amparo indirecto podrá promoverse en cualquier tiempo y en cualquier hora siempre y cuando se refiera a los casos - establecidos en la Constitución.
- c. Se exigen menores requisitos para la admisión de la demanda de amparo indirecto cuando se refiera los casos específicos previstos en ley.
- d. La suspensión provisional no causa otro efecto que el de co--
locar al quejoso a disposición del juez que otorgó la sus--
pensión, pudiendo en su caso, otorgar la libertad caucional.
- e. La suspensión provisional procede de oficio en materia penal siempre que la restricción de la libertad se haya dado fuera del procedimiento judicial.
- f. En materia de ataques a la libertad personal, el quejoso pue
de alegar verbalmente (en el procedimiento), asentándose en autos, extractos de sus alegaciones si así lo solicitare.

Las anteriores características ejemplifican algunas de las particula

ridades del amparo indirecto en la materia penal. Las menciones que hicimos sobre las disposiciones de la Constitución y de la Ley de -- Amparo en los anteriores ejemplos, consisten en actos referidos al: ataque a la libertad personal fuera del procedimiento judicial; es - decir que no cumplan con las garantías que en esta materia nos otorga la Constitución.

En los demás casos que satisfagan los supuestos previstos por el artículo 114 de la Ley de Amparo (anteriormente transcrito), procederá igualmente el amparo indirecto sin mayores variaciones en cuanto a - la substanciación de un juicio de amparo en materia civil o adminig trativa.

En cuanto a la interposición de la demanda de amparo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de los Tribunales Colegiados de --- Circuito en materia penal, mencionaremos las características en nues tra materia. Nos referimos al amparo directo.

2. Amparo Penal Directo.

En todo amparo penal-directo procederá de oficio la suspensión, cu-- yos efectos consisten en manetener las cosas en el estado en que se encuentran; es decir, suspender la ejecución de la sentencia condena toria. La Ley de Amparo enumera una serie de reglas en cuanto a la consideración de violaciones dentro del procedimiento penal, dando - origen a la procedencia del amparo directo en materia penal siempre y cuando se promueva en base a sentencias definitivas.

En el amparo penal se otorgan prerrogativas especiales en favor de - los quejosos, como lo son:

- a. Término especial para presentar copias de la demanda de am
paro.
- b. Cuando la sentencia reclamada imponga la pena de privación-
de la libertad, la suspensión surtirá el efecto de que el --
quejoso quede a disposición del juez o tribunal que conozca -
del amparo.
- c. La suplencia de la queja deficiente se iniciará estudiando -
la fundamentación del derecho a ejercer la acción persecutori
ria.

Como mencionamos en el inciso anterior de este mismo capítulo, el
directo se substanciará ante el Tribunal Colegiado de Circuito en ma
teria penal, o bien ante la Primera Sala (Sala Penal) de la Suprema
Corte de Justicia de la Nación, dependiendo de lo extenso de la pena
impuesta en la sentencia reclamada. La demanda se presenta ante la
autoridad responsable quien a su vez se encargará de hacerla llegar
a las autoridades jurisdiccionales mencionadas. No existe en este -
procedimiento audiencia constitucional, sino que el órgano juzgador
simplemente concede el amparo, lo niega o sobresee en el juicio estu
diando el expediente completo.

C. SISTEMA INTEGRAL DE DEFENSA.

En este inciso nos concretaremos a hacer referencia a los medios de --impugnación que en forma integral tiene el particular para defenderse de los actos de la autoridad que de algún modo se encuentran relacionados con la futura determinación y persecución de un delito fiscal. Para tal fin, partiremos del delito de defraudación fiscal que es co-metido por aquella persona que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Mencionaremos a manera de inicio, que el recurso o medio de defensa --por excelencia es el Juicio de Amparo o de Garantías (como es llamado por algunos autores), y procede siempre que se cumplan ciertos requi--sitos, principios y disposiciones de ley, algunos de los cuales se ---han establecido en incisos que anteceden.

El principio de definitividad, de especial relevancia en este inciso, supone "el agotamiento o ejercicio previo y necesario de todos los ---recursos que la ley que rige el acto reclamado establece para atacarlo, bien sea modificándolo, confirmándolo o revocándolo de tal manera que, existiendo dicho medio ordinario de impugnación, sin que lo interponga el quejoso, el amparo es improcedente".(75)

Este principio tiene ciertas excepciones, las cuales pueden ser de carácter constitucional, jurisprudencial o bien las establecidas en la -Ley de Amparo.

En materia Penal, existen ciertas excepciones específicas al mencionado

(75) Ignacio Burgoa Orihuela, El Juicio De Amparo, México, 1985, pág. 282.

principio como es el caso de la promoción del juicio contra un auto de formal prisión. Asimismo, todas las materias están exentas de este principio cuando se violen directamente las garantías constitucionales en perjuicio de los gobernados, en los casos en que no exista recurso legal alguno o cuando se trata de impugnación constitucional de las leyes; o bien cuando el quejoso es tercero extraño al juicio que reclama.

Dividiremos este inciso en subtítulos, que nos permitan distinguir las diversas fases por las que se desarrolla la identificación y persecución del delito de defraudación fiscal. Dichos subtítulos irán seguidos por la mención e identificación del tipo de actos que son; es decir, si son meros actos fiscales-administrativos, o bien judiciales en materia penal. Asimismo, estableceremos los recursos que existen así como los casos en que habrá que agotarlos y los casos en que podamos ir al Juicio de Amparo sin agotar recursos previos (de acuerdo al principio de definitividad).

Seguiremos el esquema establecido en la página siguiente de este trabajo.

ORDEN DE VISITA DE
INSPECCION

||
||
||

INSPECCION, VISITA,
DESARROLLO, FORMULA
CION DE ACTA.

=====

DICTAMEN CONTABLE
PARA EFECTOS PENALES-FISCALES

||
||
INICIA PERSECUCION
PENAL

||
||
INVESTIGACION Y RE
COPILACION DE DATOS.

||
||
MOTIVACION DE LA -
MAQUINARIA PENAL.
ENTRA EN ACCION --
EL MINISTERIO PU--
BLICO.

||
||
CONSIGNACION ANTE
EL JUEZ DE DISTRI
TO EN MATERIA PE--
NAL.

||
||
AUTO DE FORMAL -
PRISION O AUTO -
DE SUJECION AL -
PROCESO.

||
||
PROCESO PENAL.

||
||
JUICIO Y SENTENCIA
DE PRIMERA INSTAN-
CIA.

||
||
SEGUNDA INSTANCIA

===== JUICIO DE AMPARO EN VIA DIRECTA .

||
||
DETERMINACION DE CREDITOS.

||
||
CONTINUA PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO.

||
||
COBRO DE LOS CREDITOS.

||
||
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATI
VO DE EJECUCION.

||
||
EMBARGO Y REMATE, INTERVEN-
CION.

||
||
DETERMINACION DE INFRACCIO-
NES FISCALES.

||
||
COBRO DE MULTAS Y SANCIONES.

||
||
RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

||
||
JUICIO DE NULIDAD.

||
||
RECURSOS PROCESALES EN MATERIA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

o

1. ORDEN DE VISITA DE INSPECCION. ACTO ADMINISTRATIVO

- a. Emisión: la emisión de la orden de visita, auditoría, inspección o verificación, es un acto formalmente administrativo contra el cual procede el amparo indirecto en virtud de no existir recurso alguno para impugnarlo. Dicho acto debe estar realizado en forma escrita y por autoridad competente, la que deberá fundar y motivar la causa legal del procedimiento, por lo que cualquier contravención resultará en una violación directa al texto de la Constitución.
- b. Ejecución: la ley fiscal establece una serie de formalidades que deberán cumplirse a fin de llevar a cabo la visita domiciliaria de inspección. Establece únicamente un acto particular de inconformidad que viene a formar un precedente de la no aceptación el acto de autoridad llevado a cabo. Contra el desarrollo de la visita procede el amparo indirecto. En el caso de que se trate de un acto administrativo dentro de la ejecución de la orden de visita que deba notificarse, entonces procederá el recurso de nulidad de notificaciones y amparo indirecto. En la ejecución de esta visita, la autoridad fiscal podría considerar que se está cometiendo el delito de defraudación fiscal ya que encontró facturas que aparentemente son apócrifas. El contribuyente no tiene forma de demostrar en ese momento la validez de las mismas. La autoridad visitadora emite un DICTAMEN CONTABLE PARA EFECTOS FISCALES PENALES que no suspende el procedimiento administrativo. El dictamen contable es enviado a la Procuraduría Fiscal de la Federación y el acta administrativa se envía a la Dirección General de Fiscalización en caso de encontrar perjuicios económicos contra el fisco federal.

2. DETERMINACION DE CREDITOS**ACTO ADMINISTRATIVO.**

- a. Determinación de Créditos: contra esta determinación de un crédito a favor del fisco federal, proceden diversos recursos. El recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas que determinan contribuciones o accesorios. Es un recurso optativo. La opción es ir directamente al Tribunal Fiscal Federal a promover el Juicio de Nulidad. También existe el recurso de nulidad de notificaciones que procede en contra las notificaciones de créditos que contravengan las formalidades de ley. Este recurso deberá agotarse previamente a la iniciación del Juicio de Nulidad para impugnar el crédito determinado a nuestro cargo. Contra la sentencia del Tribunal Fiscal procede el amparo indirecto una vez impugnada con los recursos de ley. Procede el amparo indirecto cuando existen violaciones directas al procedimiento o violaciones cometidas al dictarse el fallo. Asimismo el amparo procede cuando se de cualquiera de las excepciones al principio de definitividad. El presunto delincuente deberá defenderse en la vía administrativa demostrando que no debe el crédito determinado en su cargo, con lo cual en caso de demostrarlo dejará sin materia el delito imputado (aún en estado de investigación).

3. EMISION DEL DICTAMEN CONTABLE PARA EFECTOS PENALES-FISCALES.**ACTO ADMINISTRATIVO.**

- a. Procedimiento: este dictámen no causa un agravio en sí, pero constituye el primer antecedente de la determinación de una posible defraudación fiscal. Una vez enviado

a la Procuraduría Fiscal de la Federación, ésta a su vez remite el dictámen a la Subprocuraduría de Investigaciones de la misma Secretaría de Hacienda, a fin de que a través de su Unidad de Investigaciones recopile toda la información necesaria para integrar el delito. Dicho acto podría ser impugnado vía amparo indirecto, cuando estuviera fundado en una visita que no se ejecutó de acuerdo a las formalidades constitucionales, y que puede ser violatoria de garantías. Lo anterior -- procederá siempre y cuando logremos demostrar a la autoridad judicial que se nos está causando un agravio en nuestra esfera de derechos.

4. INVESTIGACION FISCAL-PENAL.

ACTO ADMINISTRATIVO.

- a. Ejecución: Este tipo de actos serán recurribles vía amparo, únicamente cuando se lleven a cabo actos de auditoría independientes del inicial, cuyo objetivo sea comprobar la comisión del delito. El amparo podrá concederse si dichas visitas no se llevan a cabo en forma constitucional, y de las cuales pudiera derivarse una aparente conducta delictuosa debido a dolo, mala fe o error por parte de la autoridad, lo que nos causará un perjuicio inminente al ser requeridos por la autoridad judicial penal.

5. FORMULACION DE QUERRELLA ANTE EL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL.

ACTO ADMINISTRATIVO PREJUDICIAL.

- a. Iniciación de la Averiguación Previa. En el caso de que se nos ocasionaran daños de imposible reparación durante el juicio tales como la calificación de determinada -- prueba-pericial por ejemplo- que resuelva el sentido -

del fallo final, procederá el amparo indirecto --- siempre y cuando logremos demostrar lo anterior. Si el Ministerio Público realiza alguna detención con fines de investigación o por que se presume -- que el presunto delincuente se va a extraer de la acción de la justicia, el amparo indirecto podrá-- ser solicitado, y mediante la suspensión lograremos que ponga al detenido a disposición del Juez-- Penal, el que sólo tendrá 72 horas para recopilar pruebas y datos necesarios a fin de dictar el auto de formal prisión. Asimismo, si la formulación de la querrela no fué realizada por autoridad competente, y careció de fundamentación y motivación podremos ir al amparo indirecto por violaciones directas a la Constitución. La suspensión debiera-- tener los efectos de "suspender" el proceso penal en su pre-fase pues la autoridad carecía de personalidad para formular la petición de persecución-- del delito.

6. CONSIGNACION ANTE EL JUEZ DE DISTRITO PENAL. ACTO JUDICIAL PENAL.

a. Consignación: no es un acto definitivo pues la Constitución establece un límite de 72 horas una vez emitido el auto de radicación para que se dicte la formal --- prisión o la libertad según proceda.

7. AUTO DE FORMAL PRISION.

ACTO JUDICIAL PENAL.

a. Auto de formal prisión, su emisión: puede ser impugnado mediante apelación o por vía de amparo indirecto, -- puesto que se trata de violaciones directas a la Constitución en sus artículos 16, 19 o 20, y el --

- principio de definitividad no rige en este caso.
- b. Auto que niega la libertad bajo fianza: también se impugna de la misma forma en el caso de que se viole de manera directa lo dispuesto en el artículo 20 -- Constitucional. Asimismo, contamos con el recurso de apelación para el caso de que se quiera seguir dentro del proceso penal y en los casos en que no haya violación directa a la Constitución.
8. PROCESO PENAL, SUBSTANCIACION, SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA.
- a. Proceso Penal: proceden los recursos de apelación, denegada apelación y revocación. También procede el amparo indirecto contra todos los actos dictados dentro del juicio que sean de imposible reparación del mismo procedimiento.
- b. Sentencia de Primera Instancia; Es apelable para pasar a una segunda instancia.
9. SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA EN MATERIA PENAL.
- a. Sentencia Definitiva: procede el amparo directo, y como se recordará estas sentencias resuelven el fondo -- del asunto y contra ellas no procede recurso alguno. La suspensión tiene el efecto de no enviar al reo a purgar la condena, sino que le permite continuar en el reclusorio mientras se resuelve el amparo. Si está gozando de libertad caucional, no será detenido hasta que el amparo no sea resuelto.
10. Las acciones tomadas y determinadas por la autoridad fiscal, -- tanto para lograr cobros a través de procedimientos coactivos de --

ejecución, cobro de créditos a favor del fisco federal, ejecución - sobre los bienes, determinación de infracciones y sus respectivas - multas y sanciones, así como lo resuelto en el Juicio de Nulidad y sus recursos, son impugnables de muy diversas formas que no son materia de este trabajo y que sería demasiado extenso tratar.

El último punto que deseamos analizar se presenta cuando se declara improcedente la determinación de los créditos por la autoridad administrativa-jurisdiccional (Tribunal Fiscal de la Federación); ya - que entonces el procedimiento penal quedaría sin materia al no integrarse el cuerpo del delito (requerido constitucionalmente), y por - lo tanto no procede la acusación a través de la formulación de --- querrela. Sin embargo, en forma contraria no opera del mismo modo pues el hecho de que la autoridad judicial penal considere que no - se ha delinquido fiscalmente, no significa que desaparecerá en forma automática el crédito u obligación exigida a favor del fisco federal. Es decir, al declararse incumplida una obligación fiscal es posible además que se haya cometido un delito en esta materia y por ende, que se finque responsabilidad penal; pero si acaso se declara ra que las obligaciones fiscales han sido cumplidas correctamente, ello elimina por completo la expectativa de comisión de un delito - fiscal. Lo anterior considerando también que puede existir una obligación fiscal incumplida sin que por ésto se haya cometido un delito, dándose lugar a estas tres hipótesis:

- a. Incumplimiento fiscal mas conducta típica= Delito Fiscal.
- b. Cumplimiento Fiscal = No delito Fiscal.
- c. Incumplimiento Fiscal Simple = No delito Fiscal.

Como podremos observar el particular cuenta con muchas y muy variadas oportunidades de defensa ante los actos de la autoridad que es-

tén encaminados a castigar al "contribuyente" por una supuesta comisión de delitos fiscales como lo es el de defraudación fiscal. - Lo anterior no quiere decir que intentemos exonerar a todos los delincuentes fiscales de su responsabilidad, sino, que únicamente deseamos poner de relieve que hay tal cantidad de disposiciones - fiscales que establecen obligaciones a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria, que no sería justo negarles cualquier oportunidad de defenderse conforme a Derecho, y en su caso, de destruir los actos que los afecten en sus garantías individuales cuando así se demuestre durante el juicio.

El presente trabajo, en cuanto a la exposición de la investigación -- efectuada y los comentarios que incorporamos estableciendo nuestro punto de vista personal, se da por terminado 'por ahora'. "Por ahora" obedece al hecho de que el tema es sumamente interesante, cambiante y actual, al igual que complicado y muy extenso. Reconocemos no -- haber agotado el tema en su totalidad; sin embargo creemos haberlo analizado lo suficiente a fin de poder sentar bases que vienen a -- conformar la conclusión de una etapa, quedando en el ánimo del autor el deseo de proseguir muy pronto en la investigación del tema - que "por ahora" apenas se ha iniciado. Gracias por su atención, es timado lector.

CONCLUSIONES

VI. CONCLUSIONES.

1. CAPITULO PRIMERO. EL DERECHO FISCAL FEDERAL EN MEXICO.

- a) La relación tributaria en materia fiscal no se reduce a la aportación de numerario a favor del fisco federal para sufragar el gasto público, sino que es el cumplimiento de toda obligación - que emana de las leyes de carácter fiscal a cargo de los sujetos pasivos de la relación obligacional. Ejemplo de lo anterior son las retenciones, las actividades de registro y obligaciones emanadas del mismo, enteramiento de los impuestos retenidos, -- presentación de declaraciones en las formas y lugares previstos, etc.
- b) El Derecho Fiscal es una rama del Derecho relativamente nueva - en México, pues aunque la tributación como forma de aportación de ingresos al Estado es muy antigua en nuestro país, la regulación e impartición de justicia en esta materia se inicia a partir de 1939, por cierto en una forma muy rudimentaria.
- c) El Derecho Fiscal Mexicano tiene características especiales, resultado de la combinación de sistemas europea de recaudación - impositiva y el sistema tributario impuesto por los indígenas. Lo anterior se refleja en dos fenómenos que actualmente perduran en nuestro actual sistema y, que aunque diferentes, reflejan la idiosincracia mexicana en la materia fiscal. Dichos fenómenos son: i) la evasión fiscal; y ii) el sometimiento sin -- reacción a toda imposición que realiza y establece la autoridad fiscal.
- d) Los delitos en materia fiscal han sido siempre perseguidos y -- castigados en el Derecho Mexicano desde sus más remotos antecedentes. Esto no significó que hayan estado siempre tipificados en leyes, y aún cuando hoy en día tienen una reglamentación --

más completa, esta adolece de muchas imperfecciones.

- e) El Código Fiscal de la Federación que hoy en día nos rige, viene a constituir un paso adelante en el intento por desarrollar y actualizar el Derecho Fiscal en México, aunque aún tiene varias deficiencias.
- f) La base constitucional para la materia fiscal es realmente árida. El artículo 31 fracción IV está sujeto a la interpretación en varios sentidos lo que denota una falta de técnica jurídica al momento de redactar y formular la ley. El Constituyente de 1917, se concretó a copiar lo establecido en la Constitución -- de 1857, imponiéndose ya en forma urgente una reforma constitucional en materia tributaria que señale con toda exactitud los elementos de la teoría impositiva mexicana.
- g) Nos inclinamos a negar la llamada "extinción fiscal" mientras - el sujeto pasivo de la obligación permanezca con vida, pues la obligación fiscal es una sola, consistente a su vez en una gran cantidad de obligaciones secundarias, y dicha obligación principal no termina mas que con la muerte. Ejemplo de lo anterior - son los impuestos "indirectos" como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.
- h) Uno de los principales objetivos del Estado en materia fiscal, - debiera ser la concientización de la autoridad administrativa - así como de los contribuyentes a fin de demostrar que a mayor - optimización de las contribuciones así como de su correcta y -- ética aplicación, menor cantidad de impuestos a pagar, pues sería muy considerable el ahorro que en materia de auditorías, re querimientos y fiscalización se lograría reduciéndose el gasto público y la consecuente necesidad de recaudación.
- i) La regulación que de los ingresos fiscales realiza el Código Fe deral de la materia es, a nuestro criterio, tortuosa y poco pra

cisa; pues parte de definiciones vagas cuyo objetivo no se encuentra delimitado dentro de la propia ley. Nosotros consideramos que todos los ingresos del Estado van de una u otra manera a solventar o sufragar el gasto público, no importando si el Estado cumple funciones con carácter de autoridad o se sustituye en los gobernados en ciertas actividades de carácter privado (Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores), lo que no le quita a la aplicación de dichos gastos el carácter de públicos pues su finalidad es eminentemente social.

j) El hecho de que se haya desarrollado un sistema especial de impartición de justicia fiscal (recursos administrativos, instancias aclaratorias y de inconformidad, juicio de nulidad, recursos procedimentales, etc.) con tal cantidad de medios de defensa es símbolo de cierta preocupación debido a tres aspectos -- que debemos mencionar:

i) La autoridad fiscal prevé la comisión de actos injustos --- al particular al establecer tal cantidad de recursos y medios de impugnación. Lo sano sería tener los recursos indispensables y que estos fueran utilizados lo menos posible, lo que reflejaría una política fiscal sana.

ii) La existencia de tantos recursos puede convertirse en una trampa procesal que deja indefenso al contribuyente al aplicar se el principio de definitividad o la necesidad previa de agotarlos para iniciar otro procedimiento.

iii) La autoridad fiscal debería de "leer" la gran cantidad de recursos y procedimientos que se interponen en contra de la aplicación de nuestro Derecho Fiscal, denotando una inconformidad general que debe servir al Estado para saber que no existe convicción de los gobernados respecto de que se cumplan las finalidades del gobierno a través de los gastos que se realizan.

- k) Las disposiciones que rigen la materia procedimental fiscal, deben buscar una impartición de justicia más expedita pues denotan poca efectividad en una materia que debe ser dinámica y actualizada (Ejemplo son los términos tan amplios que existen en el Juicio de Nulidad, el largo tiempo que se le da a la autoridad fiscal administrativa con relación a la negativa ficta, etc.).
- l) En materia de delitos fiscales, la ley está dando lugar a confusiones con algunas disposiciones que establecen infracciones (matría eminentemente administrativa), ya que se establece que en el caso de pagar lo omitido la autoridad fiscal está facultada para solicitar el sobreseimiento del juicio. Esto se contrapone con el principio rector de la materia penal que busca castigar conductas ilícitas con fines de readaptar al delincuente a la sociedad. De ninguna forma el Derecho Penal busca ser medio de --cobro.
- m) Aún cuando el Tribunal Fiscal de la Federación pertenece al poder Ejecutivo, sus miembros deberían ser elegidos mediante sufragio o bien a través de sistemas que no los ligaran a una dependencia de tipo psicológico y material como la que hoy en día existe, lo que haría de dicho tribunal un órgano jurisdiccional autónomo e independiente en todos sentidos.
- n) Sin embargo, la creación del Juicio de Nulidad en nuestro Derecho Fiscal representa un muy buen avance en la especialización de tribunales en esta materia.

2. CAPITULO SEGUNDO. LOS DELITOS FISCALES FEDERALES.

- a) El Derecho penal-fiscal federal, tiene su base en el Derecho Penal. En esta rama del Derecho, el fisco federal es el sujeto pasivo del delito que, en términos generales se configura por el -

deficiente o el excesivo cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- b) La reglamentación de la materia de delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, intenta ser muy precisa al pretender abarcar muchos tipos de conductas que se consideran como delictivas. La realidad es que todo delito fiscal pretende una ganancia ilícita en perjuicio del fisco a través de -- faltas, incumplimientos, engaños, omisiones, excesivo cumplimiento de obligaciones fiscales, aprovechamiento de errores, etc.; es decir, todo puede resumirse en la figura de la defraudación fiscal.
- c) La reglamentación en materia de monopolización de la acción motivadora del proceso penal es poco precisa, pues establece tres formas distintas de iniciación que aceptan a su vez el desistimiento. Debiera existir únicamente la declaratoria -- fiscal previa o posterior a la averiguación penal. (Previa -- a fin de perseguir, posterior con el objeto de establecer los perjuicios que se le causó, independientemente de que los delitos se persigan de oficio).
- d) La finalidad del establecimiento de los delitos fiscales debe estar dirigida a acabar con la evasión cometida en gran escala. Las penas por tanto deberían de ser mucho más severas -- aunque por otro lado mucho más precisas. Pensamos que se le puede exigir mayor responsabilidad de cumplimiento a quien mayor cultura tenga en esta materia, y aumentar la sanción entre más elevados sean los daños resentidos por el Estado.
- e) Parece ser que el delincuente fiscal se perfila más mientras más conocimientos tiene, pues no cabe duda que estamos frente a un sujeto audaz que sabe perfectamente de que forma bur-

lar la vigilancia fiscal ya sea mediante el uso de la contabilidad y la administración orientadas a tal fin, o en su caso a través del conocimiento del movimiento aduanal para burlarlo (específicamente delito de defraudación fiscal y delito de contrabando).

- f) La autoridad fiscal debe aprovechar el contacto con los delin cuentas a fin de profundizar en la materia psico/delictivo -- fiscal, lo que auxiliará a esta materia a determinar en forma precisa las diferentes conductas causales de delitos. Asimismo con estos conocimientos se puede prevenir la comisión de- tiva amén de servir de guía a la autoridad fiscal para detectar el censo general y definir el grado de confianza que los contribuyentes tienen en el gobierno.

3. CAPITULO TERCERO. GENESIS DEL PROCESO PENAL-FISCAL FEDERAL.

- a) El Código Fiscal de la Federación establece en su Título IV - en la parte correspondiente a "Delitos Fiscales", tres formas de motivación del proceso penal-fiscal federal: la querrela, la declaratoria de perjuicio y la denuncia.
- b) Es necesario reformar el Código Fiscal Federal en lo referente a persecución de delitos, ya que éste permite el sobreseimiento en el caso de que se cubran económicamente las omisiones que perjudicaron al fisco federal, objeto del delito. Lo anterior pudiera interpretarse como un "uso" de la materia pe nal como nueva forma de cobranza.
- c) El Código Fiscal de la Federación adolece de muchos errores - técnicos en cuanto a las figuras de la denuncia, querrela y - declaratoria, pues maneja las tres como si se tratara de la - misma figura perseguible a petición de parte, siendo posible otorgar el perdón del ofendido, aún y cuando la declaratoria

- y la denuncia se refieren a delitos perseguibles de oficio.
- d) La función investigadora del Ministerio Público Federal se ve parcialmente sustituida a través de las funciones que realiza la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, la que una vez recopilado el material determinante de la conducta delictiva fiscal, la hace llegar íntegramente al primero mencionado quien ya prácticamente tiene realizada la averiguación previa. Sin embargo; queremos establecer que el Ministerio Público profundiza en los detalles que consisten en datos incompletos o poco claros, teniendo siempre como coadyuvante a la autoridad fiscal.
- e) Debe aclararse que aún cuando la autoridad fiscal puede pedir el sobreseimiento del Juicio Penal de acuerdo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, este tipo de desistimiento viene a ser potestad absoluta del Ministerio Público Federal (quien pocas veces o ninguna se resiste a acatar la "sugerencia" de la autoridad fiscal).
- f) La autoridad fiscal tiene cierta injerencia como coadyuvante del Ministerio Público dentro del proceso penal, pero éste conserva la totalidad de sus funciones, facultades y potestades que le han sido conferidas en materia penal, -- cualquiera que sea la fuente de su regulación.
- g) En virtud de tratarse en este trabajo la materia fiscal de tipo federal; la competencia que delimita las esferas de actuación de los órganos jurisdiccionales, siempre recae en tribunales federales, tales como los Juzgados de Distrito, los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito en materia penal y la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Asimismo, la Procuraduría General de la República, el Ministerio Público Federal y la autoridad fiscal federal son los órganos que podrán conocer de estos

asuntos en cualquier circunstancia prevista por la ley.

4. CAPITULO CUARTO. EL PROCESO PENAL-FISCAL FEDERAL.

- a) Aún cuando son ciertas las características especiales que le imprimen un sello particular a esta materia, lo referente al proceso penal no encuentra variación alguna pues se respeta en forma íntegra. La única figura que es propia de la materia penal-fiscal, es la petición de sobreseimiento hasta antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones; asimismo, la coadyuvancia de la autoridad fiscal con el Ministerio Público Federal tiene importancia debido a la gran cantidad de datos, información y pruebas que se pueden aportar al expediente, y que --- pueden determinar su resultado.
- b) En sí, el proceso penal-fiscal asume un valor pleno para toda aportación de datos que realice la autoridad fiscal y que contribuya a determinar e imputar la responsabilidad delictiva del sujeto activo de la relación penal (delincuente).

5. CAPITULO QUINTO. EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA PENAL-FISCAL - FEDERAL.

- a) En la materia que nos ocupa (Penal-Fiscal), el amparo procede -- tanto en la materia administrativa como en la materia penal. El primero servirá para defender todos los actos de la autoridad -- administrativa, presupuestos de la determinación de un delito tipificado en el Código Fiscal Federal. El segundo, interviene -- desde el momento en que la autoridad administrativa oxita el proceso penal a través de denuncia, querrela o declaratoria para lograr la persecución de dicho delito.
- b) Debido a la gran cantidad de recursos en materia fiscal, por los

cuáles se pueden impugnar los más diversos actos administrativos, ya sean en forma lisa y llana, o por procedimientos seguidos por la autoridad administrativa en forma de juicio, así como el establecimiento de un procedimiento contencioso-administrativo: el Juicio de Amparo viene a constituir una defensa adicional para cada uno de los actos realizados por la autoridad, que nos afecte en el goce de nuestras garantías una vez agotados los recursos ordinarios.

- c) Siendo la materia fiscal una materia tan compleja, tan técnica y tan especializada, los requisitos constitucionales de competencia, fundamentación y motivación, vienen a tener gran importancia debido a que todos los actos de la autoridad administrativa enfocados a determinar la existencia de un delito fiscal federal, son actos concatenados que deben revestir las formalidades constitucionales mencionadas y que así nos ofrecen una presunción de legalidad de ese actuar administrativo.
- d) La procedencia del amparo dentro de la materia penal-fiscal, no tiene ninguna característica en especial, salvo en materia de suspensión en donde deberá garantizarse el interés fiscal para que la medida surta efectos.
- e) El Juicio de Amparo tiene una gran importancia dentro de lo -- que establecimos como el sistema integral de defensa, ya que permite impugnar todos y cada uno de los actos que deben desarrollarse tanto en materia administrativa como en materia penal fiscal, siempre que sean definitivos y causen un perjuicio que trascienda al resultado del procedimiento.
- f) La suspensión en materia administrativa, debiera tener los efectos de evitar la continuación del proceso penal cuando éste tuviera su base en el acto fiscal materia del Juicio de Amparo, pues de su validez depende la cuestión delictiva.

- g) Los efectos de la sentencia de amparo en materia penal, dejan (siempre y cuando éste se conceda) al individuo en completa libertad quedando sin materia el juicio penal que se sustentaba cuando el amparo es total. Sin embargo; esto no significa que el crédito determinado a favor del fisco federal y a cargo del particular, sea eliminado, pues lo único que sucede es que se declara que el incumplimiento fiscal no integra la comisión de una conducta delictiva.
- h) En el caso contrario, es decir, que se otorgue la protección Constitucional en la materia administrativa declarando improcedente la determinación del crédito a cargo del particular, entonces suponemos desierta la persecución del supuesto delito pues no se le causó perjuicio alguno al Fisco Federal.

BIBLIOGRAFIA.

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

OBRAS CONSULTADAS.

- ABRAHANSEN, David. Delito y Psique. Fondo de Cultura Económica, México 1946.
- ARRIOJA Vizcaíno, A. Derecho Fiscal. Editorial Themis, México, 1985.
- BRAVO Caro, Rodolfo. Guía del Extranjero. (10a. ed.) Ed. Porrúa, México, 1984.
- BURGOA, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y - Amparo. Ed. Porrúa, México, 1984.
- BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. (14a.ed.) Ed. Porrúa, México, 1981.
- BURGOA, Ignacio. El Juicio de Amparo. (22a.ed.) Ed. Porrúa, México, - 1985.
- CASTRO, Juventino V. Lecciones de Garantías y Amparo. (3a.ed.) Ed. Porrúa, México, 1981.
- DEL PONT K., Luis Marco y Abraham Nadelstischer M. Delitos de Cuello - Blanco y Reacción social. Cuadernos del Instituto Nacional de --- Ciencias Penales No. 8, México, 1981.
- DE LA VEGA, V., Angel. Obligaciones prácticas de las empresas conforme al Código Fiscal de la Federación. Ed. PAC, México, 1984.
- FLORIS Margadant, Guillermo. Derecho Romano. (10a. Ed.) Ed. Esfinge, - México, 1981.
- FLORIS Margadant, Guillermo. Introducción a la Historia del Derecho - Mexicano. (6a.ed.) Ed. Esfinge, México, 1984.

- GARCIA Máñez, E. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa, México, 1980.
- GARCIA Ramírez, S. y Victoria Adato de I. Frontuario del Proceso Penal Mexicano. (3a.ed.) Ed. Porrúa, México, 1984.
- GOMEZ Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso. (2a.ed.) UNAM, México, 1981.
- HCUCHON, Guy. Psicosociología del Fraude Fiscal. (Tr. Alfonso Quiróz C.) Ed. Botas, México, 1964. (Colección "Cuadernos Criminalia").
- JOHNSON, O. Eduardo A. Compañía Dominatriz (Holding Company). Humanistas, México, 1983.
- JOHNSON, O. Eduardo A. Temas Fiscales. Ed. PAC., México, 1985.
- LOMELI Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa, -- México, 1979.
- MARTINEZ López, Luic. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Contables y Administrativas, México, 1979.
- PAVON Vasconcelos, F. Manual de Derecho Penal Mexicano. (5a.ed.). Ed. Porrúa, México, 1982.
- PEREZNIETO Castro, Leonel. Derecho Internacional Privado. (3a.ed) Ed. Harla, México, 1984.
- PORTE PETIT C., Celestino. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. (6a.ed) Ed. Porrúa, México, 1982.
- RIVERA Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ed. Botas, -- México, 1949.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Subsecretaría de Ingresos.

El Extranjero ante el Sistema Impositivo Mexicano. (versión española). Talleres Gráficos de la Nación, México, 1984.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.

Diccionario de la Real Academia Española. Talleres Gráficos de la -- Ed. Espasa-Calpe S.A., Madrid, 1984. Tomo I.

Diccionario de la Lengua Española. (19a.ed.). Ed. Espasa-Calpe, Madrid 1970.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, México, 1985.

Diccionario Larousse. Ed. Noguer, Barcelona, 1975.

Diccionario Larousse Ilustrado. (7a.ed.) Ed. Larousse, México, 1970.

FALLARES, Eduardo. Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo. (5a. Ed) Ed. Porrúa, México, 1982.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Ed. - Ancabo, S.A., Buenos Aires, 1976. Tomo XIII.

Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana. Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1972. Tomo XIII.

LEGISLACION.

Circular de la Procuraduría General de la República. No. 2/84 "Sobre procedimiento cuando se trate de delitos perseguible por querrela".

Código Fiscal de la Federación.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Penal para el Distrito y Territorios Federales de 1871.
Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda
da la República en materia federal.

Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor agregado.

Ley de Nacionalidad y Naturalización.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Nueva Legislación de Amparo reformada.

Prontuario de leyes Fiscales.

APUNTES DE CATEDRA.

TERRAZAS S., Roberto. Curso de Amparo. UNAM. 1985.

VASQUEZ ROBLER, Miguel Angel., Curso de Derecho Fiscal. UNAM 1985.

FRANCO GUZMAN, Ricardo., Curso de Penal I y II. UNAM 1982.

EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA PENAL FISCAL FEDERAL.

I N D I C E.

INTRODUCCION

I. CAPITULO PRIMERO	Pág.	3
<u>EL DERECHO FISCAL EN MEXICO</u>		
A) Antecedentes.	"	4
B) Fundamentos Constitucionales.	"	17
C) Elementos Integradores del Derecho Fiscal - Federal en México.	"	37
D) Referencia al Procedimiento Contencioso en materia Fiscal Federal. (Juicio de Nulidad).	"	59
II. CAPITULO SEGUNDO	"	64
<u>LOS DELITOS FISCALES FEDERALES.</u>		
A) Breve análisis de los tipos penales-fiscales federales más importantes.	"	65
B) El Delincuente Fiscal (semblanza).	"	88
III. CAPITULO TERCERO	"	93
<u>GENESIS DEL PROCESO PENAL-FISCAL FEDERAL.</u>		
A) La denuncia, declaratoria o querrela.	"	94
B) La averiguación previa.	"	104
C) La consignación.	"	111
D) Competencia.	"	114
IV. CAPITULO CUARTO	"	123
<u>EL PROCESO PENAL FISCAL FEDERAL.</u>		
A) Generalidades.	"	124
B) Desarrollo Procesal Esquemático.	"	134

V. CAPITULO QUINTO	Pág.	137
<u>EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA PENAL-FISCAL FEDERAL.</u>		
A) Amparo-administrativo-fiscal (procedencia, desarrollo, efectos).	"	138
1. Amparo Indirecto.	"	141
2. Amparo Directo.	"	146
B) Amparo penal fiscal (procedencia, desarrollo y - efectos).	"	149
1. Amparo Indirecto.	"	150
2. Amparo Directo.	"	152
C) Sistema Integral de Defensa.	"	154
<u>VI. CONCLUSIONES.</u>	"	164
<u>VII. BIBLIOGRAFIA.</u>	"	175
<u>VIII. INDICE.</u>		