

A

00721
1



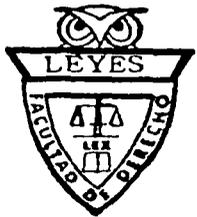
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

FACULTADES DE LA S.H.C.P. -PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION PARA PRESENTAR QUERELLAS, DENUNCIAS Y DECLARATORIAS DE PERJUICIO EN DIVERSOS DELITOS.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA MARIA DE LOURDES EULALIA ABOYTES FUENTES



ASESOR DE TESIS: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

CIUDAD UNIVERSITARIA,

2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

B



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., a 10 de julio de 2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ABOYTES FUENTES MARÍA DE LOURDES EULALIA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"FACULTADES DE LA S.H.C.P.- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PRESENTAR QUERELLAS, DENUNCIAS Y DECLARATORIAS DE PERJUICIO EN DIVERSOS DELITOS"**.

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.



LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

C

México, D.F., a 10 de Julio de 2003.

Lic. Miguel Angel Vázquez Robles
Director del Seminario de Derecho Fiscal
de la Facultad de Derecho.
U. N. A. M.

Por medio de la presente, me permito poner a su consideración la Tesis de la compañera María de Lourdes Eulalia Aboytes Fuentes, cuyo tema, es "Facultades de la S.H.C.P.- Procuraduría Fiscal de la Federación, para presentar Querellas, Denuncias y Declaratorias de Perjuicio en diversos delitos", el cual desde mi particular punto de vista cumple con los requisitos que exige ese seminario a su digno cargo.

Por lo anterior, mucho agradeceré ponerlo a su consideración y si así lo juzga pertinente, el mismo sea aprobado.

Reciba usted un afectuoso saludo y de antemano mi agradecimiento por su atención.

Atentamente.



Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo.

Autonizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: María de Lourdes E. Aboytes Fuentes
FECHA: 16/Octubre/2003
FIRMA: [Signature]

D

AGRADECIMIENTOS

E

A mis Padres:

Fernando y María Luisa.

Les debo más que este trabajo recepcional, simplemente si no se hubieran conocido, no hubiera nacido en la gloria y favores que he tenido a la sombra de su vida.

A mis Hermanos:

Norma Angélica, Fernando y Rodolfo Antonio.

Agradezco el apoyo incondicional que me han brindado, por la confianza que siempre depositaron a mi cuenta, sabiendo que la familia se hace más grande cuando quienes la componen se superan.

Al Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo, por su disposición para realizar este trabajo y por toda su paciencia, comprensión y consejos.

f

INTRODUCCION.

Debemos iniciar señalando que es de gran trascendencia para el Estado el llevar a cabo diversas actividades, que le resultan indispensables en el cumplimiento de los fines que precisamente constituyen su justificación como ente político, como es la de allegarse de los recursos materiales necesarios que le permitan cubrir esas necesidades, recurriendo para tal objeto, a diversas fuentes de ingreso, dentro de las que se destaca a las contribuciones, por ser la fuente más importante de ingresos del Estado Mexicano (y en especial a los impuestos), misma que al ser actualizada genera la obligación fiscal, con el consubstancial efecto, que es la materialización de una relación jurídico-fiscal, entre el acreedor, que es el Estado, quien tiene la potestad, de exigir el cumplimiento de las mismas, y el gobernado contribuyente, sobre quien recae la carga u obligación pública de realizar el pago de la contribución.

Situándonos dentro de este ámbito y derivado de conversaciones con contribuyentes y profesionales de la materia, de consulta de diversas revistas, de analizar lo comentado en la televisión y en general en cualquier medio de comunicación, son dos los temas de discusión que en ellos se abordan principalmente.

El primero, se refiere a la situación política que los gobiernos recientes y el actual están implementando en contra de los gobernados, a través de la autoridad hacendaria. Como consecuencia de esta política, el sistema impositivo mexicano se ha traducido en una presión fiscalizadora, que la autoridad está ejerciendo sobre los particulares, entendidos estos como personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, tendiente a comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C

El segundo tema es consecuencia del anterior, y el cual ubicamos en el momento en que la autoridad hacendaria decide ejercer sus facultades que le conceden el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, (y en especifico a la figura jurídica de la Querrela), situación que se actualiza ante un incumplimiento de alguna obligación fiscal y a consideración de la autoridad hacendaria su consubstancial encuadramiento en la correspondiente hipótesis normativa reguladora del ilícito penal, así mismo y como consecuencia de lo anterior también se aborda un análisis acerca de la facultades de comprobación e investigadoras, así como del valor que se dan a los elementos probatorios que pudiera obtener la autoridad fiscal, respecto del Ministerio Público Federal, con base al artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación y a la luz del artículo 21 primer párrafo de la Constitución Federal .

En la presente investigación se plantea un análisis acerca de estos efectos peculiares. Las facultades que le han sido otorgadas por el legislador Federal a la Autoridad Hacendaria, mediante el cual adopta y permite al establecerlo así en los artículos 92 fracción I y 42, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, a favor de la autoridad hacendaria, la facultad de querrellarse por ciertas conductas que considere delictivas, así como de la facultad investigadora y de su valor de estas respecto de las actuaciones de Ministerio Público Federal.

Consideramos, que es un exceso que se conceda este tipo de facultades a la autoridad hacendaria, a la luz de los intereses que esta representa, así como a la luz de la Constitución Federal.

El capitulo primero lo iniciamos con el desglose de los antecedentes históricos de los órganos encargados de ejercer estas facultades.

11

Haciendo hincapié en que, el legislador Federal al establecer obligaciones de naturaleza fiscal hacia los gobernados, sean estas sustantivas o formales, debe de forma consubstancial, establecer normas jurídicas que regulen el supuesto hipotético de incumplimiento a citadas obligaciones y así mismo de forma necesaria asociarle a tal hipótesis una sanción, de lo que se desprende la existencia esencial y ordenada de los siguientes supuestos:

- Una disposición legal tributaria específica que contenga una obligación fiscal sea sustantiva o formal.
- Un precepto legal en el cual el legislador prevé cierta conducta, que considera conculcatoria de esa disposición legal tributaria, así como que a la misma vincule su respectiva sanción.
- Una conducta de acción o de omisión manifestada en su lugar y momento determinado que contravenga esa disposición legal contenedora del deber tributario, es decir que se adecue al supuesto de ilicitud previsto así por el Legislador.

En el desarrollo de los capítulos subsecuentes, partimos de la conjugación de estos supuestos, realizando un planteamiento, ordenado y sistemático de estos temas que de forma indispensable se suceden, interrelacionan o conjugan para la actualización e imposición de una sanción punitiva en materia fiscal federal.

Tomando como base lo anterior, en donde de forma necesaria a la actualización de la conducta ilícita debe existir una obligación tributaria como presupuesto preexistente al delito fiscal, es imprescindible que en el capítulo Segundo se aborde un planteamiento acerca de la génesis de esta obligación de naturaleza pública, iniciando con aspectos generales acerca de la potestad

I

tributaria a nivel Federal, la cual ejerce la cámara de diputados como cámara de origen, luego se analizan la postura que justifica la existencia de las contribuciones o tributos, derivando en forma específica en el análisis de las figuras tributarias en específico como son los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras etcétera, reguladas por el Código fiscal de la federación, así mismo, se estudian los efectos jurídicos que se producen al causarse las mismas.

En el capítulo Tercero se especifica tanto la finalidad del Derecho Penal Fiscal, así como una cuestión muy importante como es la ubicación en el Sistema Jurídico mexicano de estos conjuntos de normas tipificadoras tanto delito tributarios.

En el capítulo Cuarto se inicia dando los conceptos, definiciones y diferencias de la figura jurídica de la querrela, y de la denuncia, así mismo se aborda en el presente capítulo el análisis de diversos delitos fuera de los fiscales en los cuales se requiere de la denuncia o de la querrela por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

En el capítulo Quinto, nos enfocamos en el estudio del problema materia de esta tesis, iniciando con un análisis de los delitos fiscales en general, pasando a las facultades que se conceden al fisco respecto de la formulación de querrelas, así mismo se mencionan los delitos que se persiguen por querrela, pasando al análisis de las facultades investigadoras que se conceden al Fisco Federal en esta especie de delitos, para concluir en el análisis de la problemática que suscitan este tipo de facultades concedidas al Fisco Federal por parte del Legislador.

J

INDICE.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	1
1.2. Procuraduría Fiscal de la Federación.....	8
1.3. Servicio de Administración Tributaria.....	12
1.4. Procuraduría General de la República.....	17

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, PRESUPUESTO NECESARIO PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACION DEL DELITO EN MATERIA FISCAL.

2.1. Las contribuciones o tributos.....	40
2.2. La Potestad Tributaria.....	43
2.3. Definición de Contribuciones y su clasificación.....	46
2.4. Efectos Jurídicos al realizarse la hipótesis normativa tributaria.....	48

CAPITULO III

EL DERECHO PENAL Y SU RELACION CON LA MATERIA FISCAL

3.1. Definición de Derecho Penal.....	54
3.2. Finalidad del conjunto de normas jurídicas reguladoras de contravención y del delito en materia fiscal.....	56
3.3. Ubicación de las normas tipificadoras de la Contravención y del delito en la legislación fiscal federal.....	63

CAPITULO IV

CONCEPTOS, DEFINICION Y UBICACIÓN DEL DERECHO.

4.1. La Querrela.....	66
4.2. La Denuncia.....	78
4.3. Declaratoria de Perjuicio.....	80
4.4. Diferencias entre: Querrela, Denuncia y Declaratoria de Perjuicio.....	82
4.5. Delitos financieros.....	86
4.6. Otros delitos contemplados en el Código Penal Federal por los cuales se requiere la Querrela o denuncia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	100



CAPITULO V

EL FISCO Y SUS FACULTADES EN MATERIA PENAL.

5.1. Delitos Fiscales.....	108
5.2. Autoridades Facultadas para formular querellas, declaratorias de perjuicio.....	114
5.3. Delitos que se persiguen por Querrela.....	140
5.4. Delitos que se persiguen por declaratoria de perjuicio.....	165
5.5. Facultades de comprobación del Fisco Federal.....	169
5.6. Problemática que suscitan las facultades del fisco en materia de delitos fiscales.....	171

Conclusiones

Bibliografía

Legislación

Hemerografía

L

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

- 1.1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 1.2. Procuraduría Fiscal de la Federación.
- 1.3. Servicio de Administración Tributaria.
- 1.4. Procuraduría General de la República

1.1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Antes de entrar a tratar los siguientes temas, consideramos indispensable hacer una breve referencia histórica de las instituciones que actualmente se encuentran investidas de facultades para formular querellas, declaratorias de perjuicio y denuncias, tratándose de la comisión de delitos fiscales, delitos financieros y de la banca.

En primer lugar haremos referencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, basándonos en buena parte en el Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de octubre del 2000, que sustituye al publicado el 28 de noviembre de 1997 y al del 6 de enero de 1999, en el que se mencionan los siguientes antecedentes:

El 8 de noviembre de 1821, se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aún cuando desde el 25 de octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público.

En 1824, El Congreso Constituyente otorgó a la Hacienda Pública, el tratamiento adecuado a su importancia, para ello expidió, el 16 de noviembre del mismo año la Ley para el Arreglo de la Administración Pública, en la que la Secretaría de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de Moneda y

dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de la Renta de Lotería y la Oficina Provisional de Rezagos.

Para el despacho de las nuevas funciones atribuidas, se conformaron los siguientes departamentos:

a).- Departamento de Cuenta y Razón, antecedente de la Contaduría Mayor de la Federación, creado para subrogar a las Contadurías Generales.

b).- Tesorería General de la Federación, creada con el propósito de reunir en una dependencia todos los elementos que hicieran posible conocer el estado verdadero de las rentas y gastos de la Administración.

c).- Comisaría Central de Guerra y Marina, encargada de la formulación de las cuentas del Ejército y la Marina.

d).- Contaduría Mayor, órgano de control que estuvo bajo la inspección de la Cámara de Diputados, con la función principal de examinar los presupuestos y la memoria que debería presentar anualmente la Secretaría.

El 26 de enero de 1825, se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda, considerado como el Primer Reglamento de la Hacienda Republicana y en el cual se señalaron, en forma pormenorizada, las atribuciones de los nuevos funcionarios constituidos conforme a la citada ley del 16 de noviembre de 1824.

Al transformarse nuestro país en una República Central, se expidió la Ley del 3 de octubre de 1835, misma que precisó la forma en que se

manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana del 14 de junio de 1843, le dieron a la Secretaría el carácter de Ministerio de Hacienda.

El 27 de mayo de 1852, se publica el Decreto por el que se modifica la Organización del Ministerio de Hacienda, quedando dividido en seis secciones, siendo una de ellas la de Crédito Público; antecedente que motivó que en 1853 se le denominara por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las Bases Generales para el Arreglo de la Hacienda Pública del 11 de febrero de 1854, elevan a rango de Dirección General, a la Sección de Aduanas, comprendiendo tanto a las marítimas como a las interiores. El 1º de enero de 1856, se expide la Ley para la Deuda Pública y la Administración de las Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual establece una Junta de Crédito Público para la Administración de las Aduanas y el manejo de los negocios relativos a la deuda nacional y extranjera.

El 14 de octubre de 1856, mediante Decreto, se creó el Departamento para la Impresión de Sellos, antecedente de la actual Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.

El 6 de Agosto de 1867, se dispuso que las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Jefaturas de Hacienda, la Administración Principal de Rentas del Distrito Federal, la Dirección General de Correos y la Casa de Moneda y

Ensaye, dependían exclusivamente en lo económico, directivo y administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 1º de octubre de 1869, se determinó que correspondía al Segundo Oficial Mayor, las funciones de elaboración de la glosa y compilación de las leyes en materia hacendaría.

Al expedirse la Ley del Impuesto del Timbre en 1871, se creó la Administración General de este gravamen, con lo que se abandonó el sistema de papel sellado de herencia colonial.

El 13 de mayo de 1891, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incrementa sus atribuciones en lo relativo a comercio, por lo que se denominó SECRETARIA DE HACIENDA, CREDITO PUBLICO Y COMERCIO. Así mismo, salió de su ámbito de competencia, el sistema de correos y se rescindió el contrato de arrendamiento de la Casa de Moneda a particulares, con lo que la acuñación de moneda queda a cargo del Estado.

El 23 de mayo de 1910, se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa, asignándosele funciones de registro, glosa y contabilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de los fondos, con el propósito fundamental de integrar la Cuenta General de la Hacienda Pública. Asimismo, la Tesorería General de la Federación, a partir de esa fecha cambió su denominación por Tesorería de la Federación.

En el año de 1913, mediante reformas al Reglamento Interior, se facultó al entonces Departamento de Crédito y Comercio, para el manejo del

Crédito Público, lo que constituye el antecedente de la actual Dirección General de Crédito Público.

La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, promulgada el 31 de diciembre de 1917, estableció la creación del Departamento de Contraloría, el cual asumió las funciones desempeñadas por la Dirección de Contabilidad y Glosa. Asimismo, las atribuciones relativas a comercio se transfirieron a la nueva Secretaría de Comercio.

En 1921, se expidió la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al Impuesto Sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del sistema impositivo mexicano.

El 1º de septiembre de 1925, se fundó el Banco de México, S.A., como Banco Central, con el propósito de terminar con la anarquía de la emisión de billetes.

El 1º de enero de 1934, se creó la Dirección General de Egresos y el 9 de enero del mismo año se expide el Decreto mediante el cual se prevé que las atribuciones y facultades para la autorización de egresos concedidas a la Tesorería de la Federación, quedarían a cargo de dicha Dirección General.

El 13 de diciembre de 1946, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, quedando fuera del ámbito de competencia de la Secretaría, las funciones

de control y regulación relativas a bienes nacionales y contratos de obras públicas, pasando éstas a la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa.

El 31 de diciembre de 1947, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal sea una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 24 de diciembre de 1958, nuevamente se publica en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, siendo transferidas las funciones relativas a inversiones y control de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, a las Secretarías de la Presidencia y del Patrimonio Nacional, respectivamente. El 31 de diciembre de 1959, se publicó la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, estableciendo la creación de la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores.

Con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el 29 de diciembre de 1976, las actividades de programación y presupuestación del gasto público federal, anteriormente competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pasó a formar parte de las atribuciones de la Secretaría de Programación y Presupuesto. En consecuencia se expidió un nuevo Reglamento Interior que se publicó el 23 de mayo de 1977, quedando integrada la Secretaría por:

La Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que se adscriben las Direcciones Generales de Planeación Hacendaria; de Crédito, de Asuntos Hacendarios Internacionales y de Promoción Social.

La Subsecretaría de Ingresos, con las Direcciones Generales de Política de Ingresos; Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales; Difusión Fiscal; Administración Fiscal Central; Administración Fiscal Regional, Informática de Ingresos y de Auditoría Fiscal, así como las Administraciones Fiscales Regionales y Oficinas Federales de Hacienda.

La Subsecretaría de Inspección Fiscal, con las Direcciones Generales de Aduanas, Vigilancia de Fondos y Valores; del Registro Federal de Automóviles y de Bienes Muebles; así como las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y de Registro Federal de Automóviles.

La Oficialía Mayor con las Direcciones Generales de Programación, Organización y Presupuesto; Administración; Prensa; Laboratorio Central, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores y de Casa de Moneda.

La Procuraduría Fiscal de la Federación, con la Primera, Segunda y Tercera Subprocuradurías Fiscales, así como con la Subprocuradurías Fiscal de Investigaciones y las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares.

La Tesorería de la Federación, con las Subsecretarías de Egresos, de Ingresos y de Control e Informática, así como con la Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.

El 31 de diciembre de 1979, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, un nuevo Reglamento Interior, con motivo de las reformas a diversos ordenamientos legales como la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares; del Impuesto al Valor Agregado, de Coordinación Fiscal; de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación y del Registro Federal de Vehículos. Mediante este nuevo Reglamento, se efectuaron los siguientes cambios:

Como se puede advertir, el citado manual hace una referencia histórica de la estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la forma en que esta se ha venido transformando hasta nuestros días, por ello consideramos que resulta poco práctico hacer mayores referencias sobre este particular.

1.2. Procuraduría Fiscal de la Federación.

Ahora bien, es posible observar que la estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sufrido múltiples transformaciones, sin embargo, sería difícil analizar a detalle cada una de ellas en estos antecedentes, pues estos son muy amplios, por ello, y atendiendo a los fines que se persiguen con la realización de este trabajo, consideramos más adecuado hacer referencias breves de estos, haciendo notar los que guardan mayor relación con nuestro tema.

Así tenemos que resulta importante destacar del manual invocado, la fecha en que la Procuraduría Fiscal de la Federación se convierte en una

dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hecho que acontece el 31 de diciembre de 1947.

Es a partir de ese momento cuando podemos empezar a distinguir a un órgano de la citada Secretaría encargado no solo de su representación legal, sino también encargado de ejercer facultades específicas en materia de delitos fiscales.

En efecto, en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1947, se publicó el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal de la Federación, sea una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y desde ahí se le otorgan diversas facultades que se establecieron en los artículos 2º y 3º del mismo, los artículos del decreto referido establecían:

Artículo 1º.- La Procuraduría Fiscal, a que se refieren los artículos 10, 159, 168 y 185, reformados del Código Fiscal de la Federación, será una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 2º.- La Procuraduría Fiscal tendrá a su cargo representar a la Secretaría de Hacienda; ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el recurso de revisión a que se contraen el 2º párrafo de la fracción I del artículo 104 Constitucional y su Ley Reglamentaria de 30 de diciembre de 1946; ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los términos del artículo 168 del Código Fiscal de la Federación y ante el Tribunal de Arbitraje en los conflictos en que sea parte la Secretaría. Le corresponderá también

defender, en general, los intereses del Fisco Federal ante todos los tribunales de la República; investigar los delitos de carácter fiscal, allegándose todos los elementos probatorios del caso, a efecto de consignarlos al Ministerio Público Federal para el ejercicio de la acción penal correspondiente; imponer multas por infracciones a las leyes fiscales; tramitar y resolver los recursos administrativos que se interpongan contra las multas que de acuerdo con las leyes respectivas impongan las autoridades hacendarias; formular proyecto de leyes, decretos, reglamentos, circulares interpretativas y demás disposiciones de carácter general; conocer de todos los asuntos de naturaleza jurídica que le encomienden las oficinas superiores de la Secretaría; promover lo necesario para una pronta y expedita administración de justicia en materia fiscal.

Artículo 3.- Además de las facultades y obligaciones a que se refiere el artículo anterior, el Procurador Fiscal firmará por orden del Secretario, los oficios por medio de los cuales se ejerciten acciones, se contesten demandas, se rindan informes, se ofrezcan pruebas, se formulen alegatos, se interpongan recursos, se formulen desistimientos de los mismos y, en general, todos los documentos y correspondencia que demande la defensa de los juicios y conflictos iniciados por o en contra de la Secretaría.

Autorizará con su rubrica los informes previo y con justificación, los oficios en que se formulen alegatos y se interpongan recursos y los demás documentos y correspondencia que requiera la defensa en los juicios de amparo que se promuevan en contra de la Secretaría o de sus oficinas de

Servicios Generales, a fin de que sean firmados por quienes figuren como autoridades responsables.

Hasta nuestros días, la Procuraduría Fiscal de la Federación sigue existiendo y contando con facultades exclusivas en materia de delitos fiscales.

Conviene señalar que la citada Procuraduría Fiscal de la Federación también ha tenido diversas modificaciones en su estructura, de las cuales hay que destacar que con anterioridad, ésta tenía Subprocuradurías Fiscales Regionales, las cuales tenían una competencia territorial delimitada mediante una división territorial y regularmente estas tenían su sede en los lugares en que existieran Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.

Durante esa estructura, existían también en esas Sedes, lo que se denominaba Coordinaciones de Administración Fiscal Regional y Administraciones Fiscales Federales, las cuales dependían de Direcciones Generales, las cuales no tenían facultades para formular Querrelas o Declaratorias de Perjuicio, sin embargo tenían obligación de comunicar los hechos que pudieran implicar la comisión de un delito fiscal a la Procuraduría Fiscal o la Subprocuraduría según resultara de la competencia de una u otra.

Las atribuciones de las citadas Subprocuradurías eran muy similares a las de la propia Procuraduría en materia de delitos fiscales.

Posteriormente desaparecen éstas, en razón de que nuevamente se modifica la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

creándose la Dirección General Jurídica de Ingresos, las Administraciones Regionales Jurídicas y las Administraciones Locales Jurídicas, las cuales asumen las facultades de las Subprocuradurías fiscales.

Asimismo con el propósito de promover una administración tributaria más eficiente que fortaleciera la recaudación, impulsara la fiscalización, aumentara la presencia fiscal, diversificara los controles y ampliara las fuentes de información, mediante el Decreto del 25 de enero de 1993, que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desaparecen de la Procuraduría Fiscal de la Federación, las Subprocuradurías Fiscales Regionales y la Subprocuraduría Fiscal Federal de lo Contencioso, cuyas funciones fueron asumidas por la entonces Administración General Jurídica de Ingresos, la cual asume las facultades de las Subprocuradurías Fiscales.

Por último, en el actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de junio de 2003, se crean las Direcciones Regionales de la Procuraduría Fiscal de la Federación A, B, C, D, E, F, G y H.

1.3. Servicio de Administración Tributaria.

El Gobierno presidido por el Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, estableció como prioridad fundamental lograr una Administración Pública accesible y eficiente, orientada al servicio, y cercana a las necesidades e intereses de la ciudadanía.

Para ello, el Plan Nacional de Desarrollo estableció como acción estratégica la necesidad de avanzar en la conformación de un Servicio Profesional de Carrera, que garantice el aprovechamiento del mérito, la experiencia y los conocimientos de los servidores públicos.

Con tal fin, se propuso al Congreso de la Unión, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la que contó con la aprobación de este cuerpo legislativo. Así se estableció que la autoridad en la materia se constituyera en un órgano desconcentrado, moderno, con autonomía técnica y con funcionarios formados en el servicio civil, teniendo como misión recaudar con calidad y eficiencia las contribuciones federales necesarias para financiar el gasto público, garantizando la correcta y equitativa aplicación de la legislación fiscal y aduanera y propiciando su cumplimiento voluntario y oportuno.

Por lo que mediante decreto del 15 de diciembre de 1995, se expide la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en su transitorio Primero estableció su entrada en vigor, a partir del primero de julio de 1997, por lo que en marzo de 1996, con el propósito de sentar las bases orgánico funcionales que dieran lugar a la integración del órgano desconcentrado responsable del Servicio de Administración Tributaria, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de nomenclatura de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la

Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos, así como la creación de las Direcciones Generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

El 30 de junio de 1997, se publican en el Diario Oficial de la Federación reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y un nuevo acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la Secretaría.

Posteriormente se llevó a cabo la desincorporación de la Subsecretaría de Ingresos, con excepción de la Dirección General de Política de Ingresos, para conformar el Servicio de Administración Tributaria con carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría.

Readscripción de la Dirección General de Política de Ingresos a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.

Incorporación de la Unidad de Coordinación Técnica y Vocero de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependiendo directamente del Secretario.

Incorporación de las Direcciones Generales del Destino de los Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal y de Promoción Cultural y Acervo Patrimonial, dependiendo de la Oficialía Mayor.

Finalmente el 12 de junio del 2003, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma a la Ley del Servicio de Administración Tributaria,

donde se regula el cambio de denominación del titular del SAT, de Presidente a Jefe del propio órgano.

Asimismo el día 17 de junio del 2003, se publica la Reforma al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, donde se deroga el artículo 2º, respecto de las siguientes Unidades Administrativas Centrales:

Administración General del Destino de Bienes de Comercio Exterior
Propiedad del Fisco Federal.

Administración Central Operativa.

Administración Central de Destino de Bienes

Administración Central Jurídica y de Control.

Conforme a lo expuesto, la estructura orgánica básica actual del Servicio de Administración Tributaria, queda conformada por:

Junta de Gobierno.

Jefe del SAT.

Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Administración General de Tecnología de la Información.

Administración General de Asistencia al Contribuyente.

Administración General de Grandes Contribuyentes.

Administración General de Recaudación.

Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Administración General Jurídica.

Administración General de Aduanas.

Administración General de Innovación y Calidad.

Administración General de Evaluación.

Unidad de Contraloría Interna.

No obstante que se crea este nuevo organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al cual se le dotan de diversas facultades, entre ellas las de formular querellas y declaratorias de perjuicio por la comisión de delitos fiscales, sigue existiendo dentro de la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Ahora bien, como se puede establecer de los antecedentes mencionados y de los Reglamentos Interiores, las autoridades denominadas Procuraduría Fiscal de la Federación, Servicio de Administración Tributaria, Administración General Jurídica, Administraciones Locales Jurídicas, son esencialmente las que actualmente detentan y tienen injerencia con las facultades establecidas en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, conviene preguntarse desde ahora, cual es la naturaleza jurídica de las funciones de estas autoridades, para responder a esta cuestión basta con observar la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Ley del Servicio de Administración Tributaria y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; de estos ordenamientos, se desprende que estas autoridades llevan a cabo fundamentalmente una

función de representación legal de las demás autoridades fiscales, ante otras autoridades y frente a los particulares e igualmente son parte de los funcionarios encargados del despacho de los asuntos que tiene encomendados la propia Secretaría.

Por lo tanto, podemos afirmar que estas autoridades tienen como una de sus grandes responsabilidades, la de representar los intereses del fisco, entendido esto en su sentido más amplio.

1.4. La Procuraduría General de la República.

Para poder abordar el tema de la Procuraduría General de la República, es necesario hacer una semblanza de la institución denominada Ministerio Público.

En México, a este órgano se le considera como la Institución Unitaria y Jerárquica dependiente del Organismo Ejecutivo, que posee como funciones esenciales que le consagra nuestra Carta Magna la de investigar, perseguir; y acusar al presunto responsable del delito a través del ejercicio de la acción penal, así como vigilar la observancia de la debida aplicación de la legalidad y constitucionalidad de las leyes, así como la protección del interés público e interés social, de ausentes, de menores e incapacitados.

De todas estas funciones que tiene como institución el Ministerio Público, haremos un estudio debidamente sistematizado, desde su aparición, origen y evolución en nuestro derecho positivo mexicano, así como su estructura y funcionamiento constitucional, su organización y su integración orgánica en la actual legislación vigente.

En la primera etapa de la evolución social, la función represiva se ejerció a través de la venganza privada. Son clásicos tiempos de la Ley del Tali6n: *ojo por ojo, diente por diente*.

En esa 6poca se consideraba que el delito es una violaci6n a la persona privada, y la justicia se hace por propia mano de la v6ctima del delito, o de sus allegados.

Pronto el Poder social, ya organizado, imparte la justicia, ya a nombre de la divinidad (per6odo de la venganza divina), ya a nombre del inter6s p6blico, salvaguardando el orden y la tranquilidad sociales (per6odo de la venganza p6blica). Se establecen tribunales y normas aplicables, si bien frecuentemente arbitrarias. El directamente ofendido por el delito, o sus parientes, acusan ante el Tribunal, quien decide e impone las penas.

Surge la acci6n popular, con pleno apego en el Derecho Romano, seg6n la cual *qu6vis de populo* acusa de los delitos de que tiene conocimiento.

La acci6n popular fracasa, pues, como lo hace notar Manduca:cuando Roma se hizo la ciudad de infames delatores que, causando la ruina de 6ntegros ciudadanos, adquirir6n honores y riquezas; cuando el romano se adormeci6 en una indolencia ego6sta y ces6 de consagrarse a las acusaciones p6blicas, la sociedad tuvo necesidad de un medio para defenderse, y de aqu6 nace el procedimiento de oficio, que comprende el

primer germen del Ministerio Público en la antigua Roma, representando la más alta conciencia del derecho....."¹

El Estado ha comprendido que la persecución de los delitos es una función social de particular importancia, que debe ser ejercida por él, y no por el particular. El procedimiento inquisitivo inaugura este paso decisivo en la historia del procedimiento penal: La persecución de los delitos es misión del Estado.

Sin embargo, se cae en el error de darle esa persecución oficial al juez, convirtiéndose así éste en juez y parte.

Y como dice RADBRUCH²: "El que tiene un acusador por juez, necesita a Dios por abogado."

Pero el camino a seguir estaba señalado. Cae en descrédito el sistema inquisitivo, y el Estado crea un órgano público y permanente que en adelante será el encargado de la acusación ante el poder jurisdiccional. A Francia corresponde el alto honor de la implantación decisiva de dicha Institución, que se extendió luego a Alemania y pasó sucesivamente a casi todos los países civilizados del mundo: EL MINISTERIO PUBLICO, REPRESENTANTE DE LOS GRANDES VALORES MORALES, SOCIALES Y MATERIALES DEL ESTADO.

¹ CASTRO V., Juventino, El procedimiento Penal y su Desarrollo científico, Editorial Porrúa, México 1998, pág. 101.

² Introducción a la Ciencia del Derecho, Editorial Porrúa, México, 1997, pág. 177.

El Ministerio Público, Institución de buena fe, paladín de la justicia y de la libertad como lo llama PESSINA, viene a llenar una función que la pasión y el interés personal de la víctima del delito no puede, ni debe ocupar. Como lo hace notar TOLOMEI:.....la historia ha demostrado que el particular lesionado no tiene el interés o el desinterés, o la preparación, o la posibilidad de corresponder en modo adecuado a las exigencias de la altísima competencia de la acción penal...."

En la actualidad, según las diversas legislaciones, el Ministerio Público tiene un monopolio exclusivo de la acción penal, o bien admite una intervención mayor o menor de los particulares y de otros órganos estatales que tienen injerencia en la acción penal, pero la bondad y utilidad de la Institución es algo que ya no se discute.

Se ha hecho notar que fue en Francia, en donde nació la Institución del Ministerio Público, pero muchos autores están empeñados en señalarle antecedentes remotos.³

Así como se habla de que en el derecho ático, un ciudadano sostenía la acusación, cuya inquisición era llevada ante los Eliastas. Otros creen ver el origen histórico de la Institución en la antigüedad griega y particularmente, en los Temostéli, funcionarios encargados de denunciar a los imputados al Senado o a la asamblea del pueblo que designaba a un ciudadano para sostener la acusación.

³ Castro V. Juventino, El Ministerio Público en México, Sexta edición, Porrúa, México 1985, pág. 3, 4, 5 y 6.

Para otros el origen es Romano, en los curiosi, stationari o irenarcas, con funciones policiacas, y en especial en los praefectus urbis en Roma, en los praesides y precónsules en la provincia, o en los defensores civitatis, los advocati fisci y los procuratores Caresaris del imperio.

La Institución nació en Francia, con los Procureurs du Roi de la Monarquía francesa del siglo XIV, instituidos pour la defense des interésts du prince el de l'Etat, disciplinando y encuadrando en un cuerpo completo en las Ordenanzas de 1522, 1523 y de 1586. El Procurador del Rey se encargaba del procedimiento, y el Abogado del Rey se encargaba del litigio en todos los negocios que interesaban al Rey. En el siglo XIV Felipe el Hermoso, transforma los cargos y los erige en una *bella magistratura*. Durante la Monarquía, el Ministerio Público no asume la calidad de representante del poder ejecutivo ante el poder judicial, porque en esa época es imposible hablar de poderes.

La Revolución Francesa hace cambios en la Institución, desmembrándola en Commissaires du Roi, encargados de promover la acción penal y de la ejecución, y accusateurs publics, que sostenían la acusación en el debate. La tradición de la monarquía le devuelve la unidad con la ley de 22 frimario, año VIII (13 de diciembre de 1799), tradición que será continuada por la Organización Imperial de 1808 y 1810 de Napoleón, en que el Ministerio Público organizado jerárquicamente bajo la dependencia del poder ejecutivo, recibe por la ley de 20 de abril de 1810, el ordenamiento definitivo de que Francia irradiaría a todos los Estados de Europa.

Por lo que ve a la Institución en España, que también tuvo influencia en el derecho patrio, las leyes de Recopilación, expedidas por Felipe II en 1576, reglamentaban las funciones de los Procuradores Fiscales que acusaban cuando no lo hacía un acusador privado.

Ahora bien, España impuso en México su legislación, estableció su organización por lo que respecta al Ministerio Público.

Durante la época del México Independiente, fueron dictadas diversas leyes que entraron en vigor, éste período abarca de 1814 a 1917. En la Primera Constitución de 1814 que es proclamada en fecha 22 de octubre en Apatzingán, reconoce la existencia de los fiscales auxiliares de la Administración de Justicia, una para la rama civil y otra para la rama criminal, hasta la actual Constitución de fecha 5 de febrero de 1917, así como de todas aquellas leyes que norman la figura del Ministerio Público.

La Ley General de la República del 8 de junio de 1823, creó un cuerpo de funcionarios fiscales para tener intervención en los Tribunales de Circuito, como se señala en su artículo 140.

En fecha 9 de julio de 1824, el Congreso Local del estado libre y soberano de Puebla de los Angeles, promulga y entra en vigor la Ley Penal contra Asesinos y Ladrones, estableciendo esta Ley que la investigación de los ilícitos y persecución de los delincuentes, así como la integración del cuerpo del delito se encarga al alcalde de cada pueblo, así como el desarrollo procesal de la primera instancia, la intervención del fiscal se presenta en la segunda instancia, teniendo como función de supervisar el

debido cumplimiento del dictado de la ley en su aplicación por los jurados, los fiscales sólo intervenían como supervisores y observadores de la legalidad, restringiéndoles su intervención a la segunda instancia, y la integración del ejercicio de la acción penal se encontraba a cargo de un órgano eminentemente con funciones jurisdiccionales.

La Ley Constitucional de 1835, también reglamenta al Fiscal en el aspecto de tener como función la observancia de la legalidad por parte de la Suprema Corte de Justicia, artículos 12 fracción XVII, 13 y 14.

También las leyes Constitucionales de 1836 ordenan en fecha 23 de mayo de 1837, donde se promulga la ley para el Arreglo de la Administración de Justicia en los Tribunales y Juzgados del Fuero Común, estableciendo que la Suprema Corte de Justicia, como en los Tribunales Superiores deberá estar adscrito un agente fiscal, para su intervención en los casos que sean de materia penal, expedida ésta siendo Presidente de la República Mexicana Don Anastacio Bustamante.

En las bases para la Administración de la República, hasta la promulgación de la Constitución, elaboradas por Don Lucas Alamán y publicadas en fecha 22 de abril de 1854 durante la dictadura de Santa Anna, se estableció: "Para que los interés nacionales sean convenientemente atendidos en los negocios contenciosos que se versen sobre ellos, ya estén pendientes o se susciten en adelante, promover cuando convenga a la Hacienda Pública y que se proceda en todos los ramos con los conocimientos necesarios en puntos de derecho, se nombrará un

PROCURADOR GENERAL DE LA NACION, con sueldo de cuatro mil pesos, honores y condecoración de Ministro de la Corte Suprema de Justicia, en la cual y en todos los tribunales superiores, será recibido como parte por la Nación, y en los inferiores cuando lo disponga así el respectivo Ministerio, y además despachará todos los informes en Derecho que se le pidan, por el gobierno.

Será movable a voluntad de éste y recibirá instrucciones para sus procedimientos, de los respectivos ministerios.

El Maestro Guillermo Colín Sánchez, en su obra *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*, nos dice "que durante el gobierno del Presidente Comonfort, se dictó la ley del 23 de noviembre de 1855, en la cual se dio injerencia a los fiscales para que intervengan en asuntos federales, en la Constitución de 1857 continuaron los fiscales con igual categoría que los Ministros de la Corte, pese a que en el proyecto de la Constitución se mencionaba al Ministerio Público, para que en representación de la sociedad promoviera la instancia, esto no llegó a prosperar, por que se consideró que el particular ofendido por el delito no debía ser substituido por ninguna institución, ya que este derecho correspondía a los ciudadanos, además, independizar al Ministerio Público de los órganos jurisprudenciales retardarían la acción de la justicia, pues se verían obligados a esperar que el Ministerio Público ejercitara la acción penal, como el proyecto de ley de 1956

no entró en vigor, cuando este proyecto era similar a nuestra ley actual de la Institución del Ministerio Público."⁴

La Ley General para juzgar a los ladrones, homicidas, heridores y vagos, publicada siendo Presidente sustituto Ignacio Comonfort del 4 de mayo de 1857, sigue la misma obligación con la disposición constitucional, regulando la intervención del fiscal en el proceso.

En 1858, entra en vigor la ley para el Arreglo de la Administración de Justicia de los Juzgados del Fuero Común, siendo Presidente Interino de la República Mexicana Don Félix Zuluaga, teniendo esta ley una similitud a los antecedentes estructurales y de atribuciones que tiene hoy en día el Procurador General de Justicia, haciendo esta ley la diferencia entre el fiscal y el procurador general, quienes serán nombrados por el Presidente de la República, con la siguiente organización y atribuciones:

I.- Establece que el Ministerio Fiscal tiene:

- 1.- Una organización propia e independiente.
- 2.- Agregada a los tribunales.
- 3.- Como parte integrante de los tribunales.
- 4.- Para mejor proveer a la administración de justicia y;
- 5.- Sujeto a la disciplina general de los mismos, conforme a la ley.

Siendo el Representante Legal de los intereses nacionales y del gobierno, teniendo las siguientes categorías:

⁴ Colín Sánchez, Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Editorial Porrúa, México 1999, pág. 86

- a).- Promotores Fiscales,
- b).- Agentes Fiscales,
- c).- Fiscales de los Tribunales Superiores,
- d).- Fiscales del Tribunal Supremo y,
- e).- Delimita la ley la intervención del Ministerio Fiscal en los juzgados de primera instancia, al supuesto de que el gobierno lo estime conveniente para que intervenga en todos o en algunos de los negocios y delitos.

II.- Los Promotores Fiscales tienen las características siguientes:

- 1.- Su función es de buena fe y la ejerce conforme a las leyes.
 - 2.- Es un órgano jerarquizado, sus funciones son:
 - a).- Promover la observancia y aplicación de las diversas leyes,
 - b).- Representar y defender a la Nación en los Juicios Civiles de competencia de los Tribunales,
 - c).- Interponer su oficio en los pleitos y causas comunes que corresponden a la autoridad judicial, e interesen a las demarcaciones, pueblos y establecimientos públicos dependientes del gobierno por razón de fondos o de sus empleados.
 - 3.- Intervenir en las causas criminales y en la civiles, de los menores o impedidos de la administración de sus bienes cuando se trate de la enajenación de los bienes raíces o del nombramiento de tutores o curadores.
 - 4.- En promover la pronta administración de justicia.
 - 5.- Acusar con arreglo a las leyes a los delincuentes.
-

- 6.- Averiguar con particular solicitud las detenciones arbitrarias cometidas y,
- 7.- Promover el castigo de las detenciones arbitrarias, así como su reparación.

De lo anterior, podemos ver que el Procurador General era representante del Gobierno ante los tribunales, participando en los procesos como parte, se establece las bases a las atribuciones de éste. *"En esta ley los encargados de la averiguación previa eran los jueces y al mismo tiempo tenían fe de hechos"*⁵.

Siendo Presidente de la República Don Benito Juárez García, el 29 de julio de 1862, entra en vigor el primer reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenando esta ley que el Fiscal adscrito a la Suprema Corte, fuera oído en todas las causas criminales o de responsabilidad en los negocios relativos a la jurisdicción y competencia de los Tribunales y en las consultas sobre dudas de la ley, siempre que él lo pidiera o la Corte de Justicia lo estimara oportuno por ser de interés nacional.

La Ley para la Organización del Ministerio Público, ya como institución la expide y promulga Maximiliano de Habsburgo en fecha 19 de diciembre de 1865, publicada en el Diario del Imperio, siendo ésta la primera especializada de dicha institución, siendo el antecedente más importante de esta época, ya que contiene la organización y estructura con facultades y deberes en forma precisa, encontrándose integrada por un PROCURADOR

⁵ Colín Sánchez, Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, Editorial Porrúa, México 1998, pág. 86

GENERAL DEL IMPERIO, de procuradores imperiales y abogados generales, señalándose que tenía el monopolio de la acción pública.⁶

La Ley de Jurados que se promulga en fecha 15 de junio de 1869 para el Distrito Federal, estableció que se creaban tres Promotorías Fiscales, adscritos para su intervención en los juzgados de lo criminal, con la facultad de investigar y llegar a la verdad de los hechos en relación al ilícito que se acusaba, interviniendo en los procesos desde el auto de formal prisión hasta el dictado de la sentencia, siendo representante de las partes acusadoras y ofendida.

El Código de Procedimientos Penales promulgado en fecha 14 de septiembre de 1880, entrando en vigencia el 15 de septiembre de 1880 y el de 1894, reglamentaban al Ministerio Público como una magistratura instituida para demandar y auxiliar la pronta administración de justicia a nombre de la sociedad y para defender ante los tribunales penales los intereses de ésta, encomendada la tarea a la policía judicial de investigar los delitos y allegando las pruebas necesarias para la comprobación de los mismos. Siendo en el Código de Procedimientos Penales de 1894, cuando se le reconoce su autonomía como institución de ser el Representante de la Sociedad.

⁶ La ley para la Organización del Ministerio Público. En revista de Derecho Penal Contemporáneo, Núm. 23, Seminario de Derecho Penal. U.N.A.M., en México, noviembre y diciembre de 1967. En artículo intitulado: "El Ministerio Público durante el denominado Segundo Imperio", por el Lic. Guillermo Colín Sánchez.

La reforma constitucional del 22 de mayo de 1900, quedó establecido en el artículo 91: "La Suprema Corte de Justicia se compondrá de quince Ministros y funcionara en Tribunal en pleno o en salas, de manera que establezca la Ley". También el Artículo 96 de esta reforma, ordeno: " La ley que establecerá y organizará los Tribunales de Circuito, los Juzgados de Distrito y el Ministerio Público de la Federación. Los funcionarios del Ministerio Público y el Procurador General de la República que ha de presidirlo, serán nombrados por el Ejecutivo Federal."⁷

La primera Ley Orgánica del Ministerio Público se expidió en el año de 1903 del fuero común para el Distrito y Territorios Federales y la de 16 de diciembre de 1908, del fuero federal, en éstas se pretende dar importancia fundamental al Ministerio Público, estableciendo esta ley de 1903, los medios y formas para iniciar el procedimiento de denuncias y querellas; adoptándose la teoría francesa de la organización como institución del Ministerio Público, teniendo dentro de sus facultades y deberes que en los delitos llamados perseguidos de oficio, el Ministerio Público requerirá la intervención de juez competente del ramo penal para que inicie el procedimiento y sólo cuando hubiere peligro de que mientras se presenta el juez, el inculpado se fugue, se destruyan o desaparezcan las pruebas o vestigios del delito, el Ministerio Público está facultado para ordenar sea detenido al culpable y proteger los instrumentos, huellas, armas y todo

⁷ PINEDA PEREZ, Benjamín Arturo, El Ministerio Público como Institución Jurídica Federal y como Institución Jurídica del Distrito Federal, Porrúa, México, 1991, pág. 24, 25 y 26.

aquello que puede servir al delincuente para cometer el ilícito, debiendo como obligación, dar cuenta en forma inmediata al juez que conozca, por su competencia del delito, de lo que establece esta ley se puede ver el carácter de institución y forma unitaria que el Procurador de Justicia representa a ésta.

La Ley Orgánica del Ministerio Público del Fuero Federal de 1908, establece que el Ministerio Público Federal es la Institución encargada de auxiliar la administración de justicia, que corresponda a este fuero, teniendo como facultades y deberes llevar a cabo la persecución, investigación y obtención de todas las pruebas que acrediten el ilícito, represión de los delitos y defender los intereses de la Federación ante la Suprema Corte de Justicia, Tribunales de Circuito y de Distrito, dependiendo sus funciones del Poder Ejecutivo por conducto de la Secretaría de Justicia.

Es de gran trascendencia la Reforma Constitucional, que le da como Institución al Ministerio Público, como se conoce actualmente en los Artículos 21, 73, fracción VI, base 5ª. y 102 de la Constitución Política de la República de 5 de Febrero de 1917, el monopolio de la acción penal por el Estado, encomendando este ejercicio a un solo órgano como el Ministerio Público, ya que unifican sus facultades, haciendo una institución como organismo integral para investigar el delito, teniendo una independencia total del Poder Judicial.

El 1º de diciembre de 1916, Don Venustiano Carranza en el mensaje dirigido al Congreso Constituyente de Querétaro, dice en relación al

Ministerio Público, que se plasma en el Artículo 21 Constitucional, pronunciándose de la siguiente forma:

“La reforma propone una innovación que de seguro revolucionara completamente el sistema procesal que durante tanto tiempo ha regido en el país, no obstante todas sus imperfecciones y diferencias.....”⁸

Las Leyes vigentes, tanto en el orden federal como en el común, han adoptado la Institución del Ministerio Público, pero tal adopción ha sido nominal, porque la función asignada a los representantes de aquel, tiene carácter meramente decorativo para la recta y pronta administración de justicia.

La misma organización del Ministerio Público a la vez evitará ese sistema procesal tan vicioso, restituyendo a los jueces toda la importancia que le corresponde, dejando exclusivamente a su cargo la persecución de los delitos, la busca de los elementos de convicción, que ya no se hará por procedimientos atentatorios y reprobados, y la aprehensión de los delincuentes.

Por otra parte, el Ministerio Público, con la Policía Judicial represiva a su disposición, quitará a los presidentes municipales y a la policía común la posibilidad que hasta hoy han tenido de aprehender a cuantas personas juzgan sospechosas, sin más méritos que su criterio particular.

“Con la Institución del Ministerio Público, tal como se propone, la libertad individual quedará asegurada; porque según el Artículo 16 nadie

podrá ser detenido sino por orden de la Autoridad Judicial, la que no podrá expedirla sino en los términos y con los requisitos que el mismo exige....."⁹

El artículo 21 de esta reforma Constitucional se manifiesta de la forma siguiente: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél"¹⁰.

De lo anterior, se puede concluir que en esta gran reforma se institucionaliza la figura del Ministerio Público a través de nuestra Carta Magna que entra en vigor en fecha 5 de febrero de 1917, y que a través de esta institución se le da el principio de legalidad y de seguridad jurídica a nuestra sociedad que tan deseosa siempre ha estado de que se aplique justicia ante el agravio de su persona o patrimonio, siendo esto considerado que se está en una sociedad regulada por el derecho.

El artículo 73, fracción VI base 5ª, y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, autoriza la creación de la figura del Ministerio Público, y el artículo 102 Constitucional ordena como se organizará el Ministerio Público Federal, quien estará presidido por un titular, siendo el Procurador General, quien será nombrado y removido por el Ejecutivo

⁸ CASTRO V, Juventino, El Ministerio Público en México. Op. Cit. Pág. 12 y 13.

⁹ Op. Cit., COLIN SANCHEZ, Guillermo. pág. 104.

¹⁰ BARRETO RANGEL, Gustavo. Evolución de la Institución del Ministerio Público con Especial Referencia a México, Obra Jurídica Mexicana, Editada por la Procuraduría General de la República y Gobierno del Estado de Guerrero, México, 1988, págs. 30, 31 y 32.

Federal, y que señala que quien funja deberá tener los mismos requisitos requeridos para ser Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El artículo 21 Constitucional, ordena que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, indicando como la única autoridad en la persecución de todos los delitos que se cometan dentro de nuestro territorio, así como de embajadores, en consulados y en todo tipo de embarcaciones que tengan la nacionalidad mexicana. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel.

El artículo 102 Constitucional, ordena que incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, refiriéndose a la investigación y ser el Representante Social de nuestra población, deberá estar dicha representación ante los Tribunales Federales de todos los delitos del orden federal; por lo que a él le debe corresponder solicitar las órdenes de aprehensión contra los inculpados, buscar u obtener y presentar todas y cada una de las pruebas que acredite la responsabilidad de éstos.

Por lo tanto, el Procurador General de la República puede intervenir personalmente en las controversias que se suscitaren o que surjan entre dos o más Estados de la Unión, entre un Estado y la Federación o entre los Poderes de un mismo Estado, con el fin de arreglar en los mejores términos dichas controversias pero siempre dentro de la legalidad jurídica.

El Ministerio Público Federal es el organismo encargado de ejercer la investigación, la aportación de pruebas y la acción persecutoria ante los

Tribunales de los delitos de carácter federal, como solicitar se expidan las ordenes de aprehensión en el caso de ser procedente ante los Jueces de Distrito, así también, al Ministerio Público se le atribuye la obligación de velar por la pronta y expedita administración de justicia, sea del Fuero Federal o Fuero Común.

La función de los Agentes del Ministerio Público Federal es hacer que los juicios penales se sigan con toda regularidad a efecto de lograr que la administración de justicia sea pronta y expedita.

Como se puede ver el artículo 102 de la Constitución Federal regula diversas funciones del Procurador General de la República, los antecedentes que pueden señalarse respecto a estas atribuciones son con relación a las facultades del Ministerio Público Federal, como el órgano único encargado de investigar y perseguir ante los Tribunales, a los inculcados que sean responsables de los delitos del orden federal, de vigilar la procuración de justicia, la vigilancia para que los procesos se sigan con toda regularidad, para que la impartición de la justicia sea pronta y expedita dentro de los principios de constitucionalidad y legalidad en el ámbito de su competencia.

La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que actualmente organiza y estructura a esta Procuraduría, es publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de diciembre de 1983 y entra en vigor a los 90 días de su aplicación, por lo que entra en vigor para su aplicación el 12 de marzo de 1984.

Esta Ley Orgánica viene a concretar y especificar las funciones de su titular, el Procurador General de la República, así como las funciones que tendrán sus auxiliares y representantes de estos, los Agentes del Ministerio Público Federal.

Esta Procuraduría, es la dependencia del Poder Ejecutivo Federal en la que se integran la Institución del Ministerio Público Federal y sus Organos Auxiliares Directos, que se encargaran de desarrollar las funciones que como facultad le otorga el artículo 21 y 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos sus actos que lleve a cabo deberán ser debidamente apegados a nuestra Carta Magna, ya que de lo contrario al vulnerar garantías individuales de los gobernados, estos actos serán inconstitucionales y se tendrán por no validos.

La Procuraduría General de la República estará presidida por el Procurador General, Jefe de la Institución del Ministerio Público Federal así como de sus órganos auxiliares directos, como lo señala el artículo 102 de nuestra Carta Magna.

El artículo 1º de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República señala que ésta se ubica en el ámbito del Poder Ejecutivo Federal, para el despacho de los asuntos que el Ministerio Público de la Federación y a su Titular, el Procurador General de la República, le atribuyan la Constitución Federal, la presente ley Orgánica y las demás disposiciones aplicables.

De las funciones más importantes de esta dependencia, cabe mencionar dos de las establecidas en el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y son:

- 1.- Intervenir ante las autoridades judiciales en todos los negocios en que la Federación sea parte.
- 2.- Perseguir los delitos del orden federal.

El citado artículo 2º se relaciona estrechamente con el artículo 8º de la misma Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, el cual señala lo siguiente:

"Artículo 8o.- La persecución de los delitos del orden federal a que se refiere la fracción V del artículo 2o. de esta Ley, comprende:

- I. En la averiguación previa:
 - a) Recibir denuncias o querellas sobre acciones u omisiones que puedan constituir delito;
 - b) Investigar los delitos del orden federal con la ayuda de los auxiliares a que se refiere el artículo 19 de esta Ley, y otras autoridades, tanto federales como de las entidades federativas, en los términos de los convenios de colaboración;
 - c) Practicar las diligencias necesarias para la acreditación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, así como para la reparación de los daños y perjuicios causados;

d) Ordenar la detención y, en su caso, retener a los probables responsables de la comisión de delitos, en los términos previstos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

g) Conceder la libertad provisional a los indiciados, en los términos previstos por la fracción I y el penúltimo párrafo del artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

m) Las demás que determinen las normas aplicables.

Cuando el Ministerio Público de la Federación tenga conocimiento por sí o por conducto de sus auxiliares, de la probable comisión de un delito cuya persecución dependa de querrela o de cualquier otro acto equivalente, que deba formular alguna autoridad, lo comunicará por escrito y de inmediato a la autoridad legitimada para presentar la querrela o cumplir el requisito equivalente, a fin de que resuelva con el debido conocimiento de los hechos lo que a sus facultades o atribuciones corresponda. Las autoridades harán saber por escrito al Ministerio Público de la Federación la determinación que adopten

II. Ante los órganos jurisdiccionales:

a) Ejercer la acción penal ante el órgano jurisdiccional competente por los delitos del orden federal cuando exista denuncia o querrela, esté acreditado el cuerpo del delito de que se trate y la probable responsabilidad de quien o quienes en él hubieren intervenido, solicitando las órdenes de aprehensión o de comparecencia, en su caso;

d) Aportar las pruebas y promover las diligencias conducentes para la debida comprobación de la existencia del delito, las circunstancias en que hubiese sido cometido y las peculiares del inculpado, de la responsabilidad penal de la existencia de los daños y perjuicios, así como para la fijación del monto de su reparación;

e) Formular las conclusiones, en los términos señalados por la ley, y solicitar la imposición de las penas y medidas de seguridad que correspondan y el pago de la reparación de los daños y perjuicios o, en su caso, plantear las causas de exclusión del delito o las que extinguen la acción penal;"¹¹

Actualmente la función del agente del Ministerio Público Federal se basa, casi exclusivamente, en las actuaciones que llevado a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este punto podemos preguntarnos, ¿cuál es el papel de la P.G. R., en cumplimiento del artículo 21 Constitucional, en tanto es la Institución que tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal y en la práctica, es la institución que da persecución a las causas por delitos fiscales, la cual no llega a aportar probanzas por sí misma, debido a la naturaleza de los delitos, ya que los mismos se descubren de la práctica de las facultades de comprobación de las autoridades administrativas, de ahí la dificultad de las

¹¹ Reglamento publicado en la Primera Sección del Diario Oficial de la Federación el martes 27 de Agosto de 1996, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de julio de 1999.

autoridades de la Procuraduría General de la República de realizar de modo propio la investigación que tiene un carácter netamente administrativo.

La función del Ministerio Público en los delitos fiscales no es de verificación administrativa de la existencia del delito, y de la autoridad hacendaria es la coadyuvante en el proceso penal tributario y, por tanto, allegarse las pruebas necesarias para demostrar la conducta delictiva del infractor, debe ser labor propia del Ministerio Público Federal.

Sin embargo, debido a la importancia que tiene el combate a la defraudación fiscal, y dado que el inicio del procedimiento penal tributario, es de naturaleza administrativa, en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de determinados contribuyentes.

Al momento de encontrar o de tener conocimiento de hechos que puedan ser constitutivos de delito, la autoridad que sea tiene la obligación de darlos a conocer al Ministerio Público Federal y es ahí donde entra en acción la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones dependiente de la Procuraduría Fiscal de la Federación, la que prepara la querrela o la declaratoria de perjuicio a efecto de cuantificar el daño sufrido por la hacienda pública.

39A.

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, PRESUPUESTO NECESARIO PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACION DEL DELITO EN MATERIA FISCAL.

- 2.1. Las contribuciones o tributos
- 2.2. La Potestad Tributaria
- 2.3. Definición de Contribuciones y su clasificación
- 2.4. Efectos Jurídicos al realizarse la hipótesis normativa tributaria

2.1. Las Contribuciones o Tributos.

Anterior a la ejecución de la conducta ilícita en materia fiscal, es presupuesto indispensable que previamente exista una hipótesis normativa que prevea un deber tributario, así como de la realización de un hecho de la vida real que al adecuarse a la citada hipótesis, produzca sus consecuencias jurídicas, es decir genere el nacimiento de la obligación fiscal que la misma consigna, de lo que se infiere la coexistencia necesaria de dos preceptos que se encuentran ligados entre sí, de tal forma, que el incumplimiento del deber tributario constituye el supuesto jurídico de la hipótesis normativa en la cual el legislador plasma a la conducta conculcatoria de citado deber fiscal, es por ello que primeramente se plantea indispensable el análisis de la obligación tributaria.

Para lo cual, podemos iniciar diciendo que, es innegable que el Estado como producto de la cultura humana se caracteriza por llevar dentro de sí una finalidad que al cumplirla permite que se justifique la existencia del mismo, como ente político cultural, pues bien, siguiendo a Francisco Porrúa Pérez¹², esta teleología se dirige hacia la obtención del bien público temporal, mismo que comprende la totalidad de los intereses humanos que conforman su población, es decir que concierne a todos los individuos y a todos los grupos que conforman la sociedad estatal.

¹² PORRÚA PÉREZ, Francisco, Teoría del Estado, 21ª edición, México, Porrúa, 1987.-págs..275 a la 288.

En el logro de este bien, el Estado debe realizar diversas actividades tendientes a la satisfacción de una variada gama de necesidades, que van desde aquellas actividades destinadas primeramente a preservar la existencia y conservación del mismo Estado, así como de protegerlo de agresiones o presiones externas, como a su interior con la necesidad de orden y tranquilidad de la misma comunidad política, a través de la creación de un ejército, de la necesidad de legislar creando ordenamientos jurídicos que armonicen la conducta de los individuos dentro de esa sociedad, del establecimiento de un sistema de justicia y de una fuerza pública que lo respalde, de la creación y fomento de instituciones y actividades democráticas como lo es la creación del Instituto Federal Electoral y el apoyo económico que el Estado brinda a los partidos políticos, etcétera; de igual manera debe realizar ciertas actividades tendientes a la satisfacción de aquellas necesidades que se originan a consecuencia de la vida comunitaria del hombre, las que en un plano individual no podría satisfacer por sí mismo, satisfacción que trata de realizar al crear escuelas, centros de salud, centros recreativos y culturales, la realización de infraestructura pública como pavimentación de calles y avenidas, creación de autopistas, de servicios de alumbrado, de agua potable, de drenaje, etcétera; hasta llegar a ciertas necesidades que en la actualidad los Estados modernos no pueden dejar de lado, debiendo su actividad abocarse en ciertas ocasiones a satisfacer necesidades que son inherentes al hombre individualmente considerados, las que surgen independientemente de su convivencia en la colectividad y

cuya satisfacción es indispensable para su sobrevivencia como es la necesidad de alimento, de vestido, de vivienda, etcétera; necesidades que la doctrina¹³ considera y clasifica en el orden señalado, en *necesidades Públicas, necesidades Colectivas o Sociales y necesidades Individuales*.

Para que el Estado pueda satisfacer esas necesidades, le resulta indispensable contar con los recursos materiales que le permitan sufragarlas, para tal finalidad se ve en la imperiosa necesidad de acudir a muy diversas fuentes que le permitan allegarse de los citados ingresos, fuentes que el legislador federal plasma en un ordenamiento de vigencia anual, denominado Ley de ingresos y sobre cuales el Estado solo podrá acudir para recaudar los ingresos necesarios, que una vez obtenidos los destinara a la satisfacción de dichas necesidades que se traducen en gastos públicos.

Dentro de las muy diversas fuentes de ingresos a las cuales el Estado acude para obtener recursos como *financiamientos* (a través de empréstitos o de la emisión de valores) o del *uso o enajenación de bienes sujetos al régimen del dominio privado*, etcétera.), se destacan aquellas que se originan en las prestaciones que el Estado con base en la Constitución Federal crea y exige de los particulares de manera unilateral con carácter de obligación pública, denominadas *contribuciones o tributos*, la que con base a

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano.-18ª edición, México, Porrúa-1994, pág. .9.

las Ley de Ingresos de la Federación¹⁴ para el actual ejercicio del año 2003, constituye la fuente de ingresos más importante en cuanto a montos económicos que la misma pretende recaudar por este año, para los fines antes transcritos, pues representan más de la mitad de todos los ingresos ahí especificados.

2.2. La Potestad Tributaria.

Las Contribuciones como figuras jurídicas que son, no pueden tener existencia fuera de un ordenamiento legislativo y así mismo, por medio de estos el Estado puede imponerlas de forma unilateral a sus gobernados, mismos que al actualizar dichas normas tributarias con algún hecho de la vida real, les generara una obligación de carácter público que produce relaciones jurídico tributarias correlativas, es decir por un lado el gobernado que tiene el deber de realizar dicha prestación y por el otro el Estado exigiendo el cumplimiento de las mismas y que recaudadas por este serán destinadas a la satisfacción de los gastos públicos que se generen dentro de la entidad estatal.

Al traducirse las contribuciones o tributos en aportaciones que deben de manera obligatoria realizar los gobernados a favor del Estado, surgen de inmediato los cuestionamientos acerca de donde?, como? y el porque? de esta obligación de naturaleza pública que sujeta a los gobernados a la citada prestación, así como de la correlativa potestad del Estado que se traduce en

¹⁴ Diario Oficial de la Federación del día 31 de Diciembre de 2002.

la creación y exigencia de la misma y que se materializa cuando los particulares aportan parte de sus ingresos en favor de la entidad estatal para satisfacer los gastos públicos.

Lo primero que se debe decir es, que al Derecho del Estado para crear y exigir de los gobernados dichos ingresos se le denomina Potestad tributaria cuyo origen no se deja al arbitrio de la autoridad, sino que su fundamento se encuentra en la Constitución Federal, en los siguientes términos:

" Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

..."

Fracción 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."

Esta Potestad Tributaria se desglosa por medio de dos situaciones jurídicas, situaciones, que son complementarias la una de la otra, es decir primero se da una y sobre la base de ella, la segunda es aplicada o se materializa, a saber:

De la Función legislativa ordinaria reguladora y creadora de ordenamientos jurídicos tributarios que graven determinados hechos de la realidad.

De la función administrativa, que de forma complementaria se materializa, al aplicar la ley en la fiscalización y en su caso

determinación, liquidación, exigibilidad y cobro de dichos ingresos Públicos.

II.- La satisfacción de los gastos Públicos estatales, necesaria vinculación que justifica la existencia de las contribuciones.

La justificación de la existencia de las contribuciones se debe buscar en la voluntad humana, en virtud de que, el ser humano en su naturaleza gregaria, le surge la necesidad natural de agruparse en pro del logro de ciertas finalidades, formando la entidad denominada Estado, institución que para su sobrevivencia y logro de sus fines, requiere necesariamente de recursos monetarios, aportes económicos que en su mayoría deben ser proporcionados por los propios gobernados, ya que es sobre quien gira el origen y fundamento de toda actividad estatal.

Esta situación, en la actualidad se refleja o se puede apreciar de una forma muy clara en nuestro país, que basa su sistema recaudatorio en los ingresos provenientes de fuentes tributarias.

Como ya se menciona, la naturaleza gregaria del hombre se expresa en el Estado, en donde la colectividad es base y fundamento del mismo, es lógico, siguiendo el sistema que adopta nuestra Constitución Federal que la misma sea el titular originario y esencial de la soberanía y que al crear al Estado y en ejercicio de la misma, decida organizarlo jurídicamente expidiendo la Constitución como un documento escrito en el cual se plasma las normas fundamentales que rigen y regulan el actuar de la Autoridad en

relación con los Gobernados, así como de la organización estructural y competencial de las diversas autoridades que conforman la entidad estatal.

En el caso que nos ocupa al tener la entidad estatal a su cargo finalidades que se vinculan de forma inherente con la actividad humana, es indudable que sean los mismos gobernados los que deban contribuir a su sostenimiento, para lo cual, estos, deciden plasmar una obligación de naturaleza Pública, en la que, actualizándose los supuestos que en la misma se enuncia, cada gobernado debe contribuir al sostenimiento y cumplimiento de citadas finalidades que se traducen en gastos públicos del Estado y de igual forma se dan las bases que regularan y establecerán los cauces legales a través de los cuales las Autoridades estatales podrán legislar ordinariamente creando contribuciones.

Por lo que el origen y fundamento de la existencia de las contribuciones o tributos de forma consubstancial y extrajurídica lo ubicamos en la imperiosa necesidad que se tiene de *sufragar los gastos públicos del Estado*, exigencia que de forma legal, se reafirma en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Federal.

2.3. Definición de Contribuciones y su clasificación.

Tanto el Código Tributario Federal en vigor y en general la Legislación fiscal Federal no prevén disposición alguna que defina en términos genéricos lo que son esencialmente estas figuras tributarias, situación que nos obliga a, acudir a la doctrina en busca de citada definición.

En este tenor, Sergio Francisco de la Garza las define como "... las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"¹⁵.

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaino las define como "... el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"¹⁶.

De igual forma el doctrinario Mexicano Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez considera a los tributos como "... aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, que se destinan a cubrir el gasto público."¹⁷

Por cuanto ve a la clasificación de las Contribuciones, el vigente Código Fiscal de la Federación, si bien no define lo que se entiende por contribución, si de forma técnica desglosa y clasifica de una forma limitativa a las contribuciones en especies en su artículo segundo, dispositivo que de forma genérica las enuncia y define en las especies siguientes: *Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.*

¹⁵ Ob. Cit; pág. 320 – 321.

¹⁶ Ob. Cit; pág. 118.

2.4. Efectos jurídicos al realizarse la hipótesis normativa tributaria.

El efecto jurídico inmediato que se produce al actualizar las hipótesis normativas tributarias, es la generación de una obligación de carácter público, que produce relaciones jurídico tributarias correlativas, en virtud de que por un lado le surge al gobernado el deber de realizar dicha prestación y por el otro se ubica al Estado con la potestad de exigir el cumplimiento de las mismas.

Debemos especificar que existe un momento preciso, en el cual surge o se causa el deber jurídico, por parte del contribuyente, de realizar esas prestaciones económicas en favor del Estado, situación que, se encuentra consignada por el Legislador Federal en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que señala lo siguiente:

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

Para poder comprender con mayor exactitud lo preceptuado en el citado dispositivo tributario, debemos decir que toda contribución tiene un objeto, el cuál consiste en aquellas situaciones de la realidad de naturaleza económica que el legislador grava o sujeta a imposición mediante las hipótesis normativas o presupuestos de hecho tributarios.

¹⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario.- 2ª edición.- Pac.- México, 1986, pág. 52.

En otras palabras el objeto de la contribución es la situación económica de la vida real gravada y plasmada por el legislador mediante una fórmula hipotética, abstracta e ideal, a la cual se le denomina genéricamente hecho imponible y que según el hecho de la vida real que este hipotéticamente sujeto a gravamen, será la especie de contribución plasmada por el legislador en la respectiva ley tributaria específica.

En este tenor la citada hipótesis puede tener como hecho real gravado u objeto de imposición en términos generales, un hecho de la vida real de contenido económico ya sea, la obtención de ciertos ingresos, la realización de ciertos actos o actividades, el uso o tenencia de vehículos, la obtención de algún beneficio por parte de los gobernados por la realización de alguna obra pública estatal, el uso o aprovechamiento de algún bien de dominio público o cuando se reciba la prestación de un servicio público, o cuando el Estado substituye a ciertas personas en el cumplimiento de ciertas obligaciones en materia de Seguridad Social.

Pues bien, las citadas hipótesis normativas, requieren de forma necesaria e indispensable de un hecho de la vida real que al adecuarse o coincidir con la citada hipótesis ideal y abstracta generara el nacimiento o causación de la obligación de contribuir a los Gastos Públicos del Estado, al respecto Sergio Francisco de la Garza afirma que " Todos los tributos constituyen obligaciones ex lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjugación de un presupuesto establecido en la ley

(presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajuste perfectamente a la hipótesis."¹⁸

De lo anterior se deduce que no es posible que la obligación tributaria se genere por su simple establecimiento en la ley mediante una fórmula hipotética, ni que tampoco es posible que la citada obligación se cauce con la sola realización de algún hecho, sin que exista la hipótesis normativa que prevea o grave ese hecho, en consecuencia se requiere de la existencia, concordancia o adecuación de ambas situaciones.

Como ha quedado indicado, al generarse la obligación Fiscal, produce de forma necesaria una relación de naturaleza jurídica que vincula a dos sujetos, por un lado al Estado, como único sujeto facultado para fungir en calidad de acreedor en esta relación y por ende obligado Constitucional y legalmente a vigilar y exigir que los gobernados cumplan de forma correcta y oportuna con las disposiciones fiscales, en el otro extremo de esta relación jurídica, en calidad de sujeto pasivo deudor se encuentra el contribuyente que en materia tributaria puede ser cualquier persona física o jurídica, ya sea nacionales o extranjeros que al ubicarse con su actuar en la hipótesis jurídica prevista en la ley específica tributaria, obtendrá esa calidad, que lo vinculará jurídicamente hacia el Estado, en el cumplimiento de un deber jurídico, que en términos específicos, en materia Fiscal se representa principalmente en un *dar*, es decir, en pagar el monto pecuniario de la contribución

¹⁸ Ob. Cit; p. 323.

correspondiente y de forma accesoria en un *hacer*, que en términos generales consiste en la obligación de presentar *declaraciones* (por el ejercicio o provisionales), *solicitudes*, como en el caso de inscripción en el registro federal de contribuyentes, en la *presentación* de avisos, que se da cuando exista cambio de situación fiscal ya sea de domicilio fiscal, de cierre o apertura de algún establecimiento, de aumento o disminución de obligaciones fiscales, de suspensión o reanudación de actividades, de cambio de denominación o razón social en caso de personas jurídicas etcétera; en un *no hacer*, que consiste en la obligación de que el contribuyente se abstenga de realizar alguna conducta ilícita, como puede ser llevar dos sistemas contables, dar datos falsos a la Autoridad de su identidad o situación fiscal, introducir mercancías afectas a algún gravamen sin pagar el mismo, expedir comprobantes fiscales sin requisitos fiscales o con datos falsos etcétera, y en un *tolerar*, que se traducen en el deber de permitir y no obstruir a la Autoridad Fiscal en el inicio y desarrollo de sus facultades de fiscalización tendientes a la verificación de que el contribuyente esta cumpliendo con las disposiciones tributarias, debiendo además proporcionar los datos, documentos e informes que se les requiera y que conforme a la ley se relacionen con el cumplimiento de la obligación fiscal que en ese momento la autoridad se encuentre fiscalizando.

Deberes Tributarios, que en la Legislación Fiscal Federal se les considera genérica e indistintamente dentro del término unitario de

obligación fiscal, no así en la doctrina en donde se le clasifica en obligación fiscal *sustantiva o principal* y en obligación fiscal *formal o accesoria*.

Por cuanto ve a la obligación fiscal sustantiva esta se concretiza, como se indico, en la prestación principal, es decir en un *dar*, consistente en él deber de enterar al Estado el monto pecuniario de la obligación causada por el sujeto pasivo.

De forma accesoria, pero también de gran importancia existen las obligaciones de naturaleza formal (*hacer, no hacer y tolerar*), en las cuales el deber hacia el sujeto pasivo no se traduce en una obligación con contenido pecuniario, sino en deberes de colaborar y brindar información certera y oportuna a la Autoridad, con el objetivo de que por medio de ella la Autoridad hacendaría mantenga el control del sistema recaudatorio estatal, mediante la información, que le permita conocer con certeza del cumplimiento exacto, cabal y oportuno por parte del contribuyente de sus obligaciones sustantivas, en otras palabras la justificación de la existencia de las obligaciones de naturaleza formal, se da en su finalidad instrumental de proteger el eficaz cumplimiento de la obligación sustantiva, siendo su importancia tal, que sin su existencia la autoridad quedaría totalmente a merced de lo que el contribuyente le aporte como información, haciendo que la recaudación fuera insegura y muy poco fidedigna, además de que sería imposible que el Estado realizara por si mismo, las funciones encomendadas

por medio de estas obligaciones formales a los contribuyentes, en virtud de los enormes costos monetarios, tecnológicos y humanos que ello conlleva.

53A

CAPITULO III

EL DERECHO PENAL Y SU RELACION CON LA MATERIA FISCAL

- 3.1. Definición de Derecho Penal
- 3.2. Finalidad del conjunto de normas jurídicas reguladoras de contravención y del delito en materia fiscal
- 3.3. Ubicación de las normas tipificadoras de la Contravención y del delito en la legislación fiscal federal

3.1. Definición de Derecho Penal.

El legislador Federal al establecer obligaciones de naturaleza fiscal hacia los gobernados, sean estas sustantivas o formales, debe accesoriamente, de forma consubstancial y necesaria establecer normas jurídicas que regulen el supuesto hipotético de incumplimiento a las citadas obligaciones y así mismo de forma consecuente le asocie a tal hipótesis una sanción.

De lo que se colige que las normas tipificadoras en materia fiscal, del delito, así como de su respectiva sanción, requieren para su actualización o como presupuesto esencial para su existencia de una norma pre-existente a las mismas, en la cual se establezca un deber tributario, ya que es lógico que solo puede violar un deber el que esta obligado al cumplimiento del mismo y no lo hace, y es en virtud de ello que se materializan tanto el ilícito contravencional como el delictual o ambos.

Lo mencionado anteriormente trae como consecuencia, una necesaria correspondencia, condicionada a la preexistencia de una obligación fiscal, que ante su incumplimiento y el encuadramiento de tal en un precepto, generara al ilícito delictual, procediendo a la aplicación de sus respectivas consecuencias, en este tenor, a manera de ejemplificar aun más lo anteriormente aseverado, podemos decir que de forma necesaria se requiere de: primeramente de una disposición legal tributaria específica que contenga una obligación fiscal sea sustantiva o formal, de un precepto legal en el cual

el legislador prevé cierta conducta, que considera conculcatoria de esa disposición legal tributaria, así como que a la misma vincule su respectiva consecuencia de Derecho, una vez establecido ello, se requiere de una conducta de acción o de omisión que contravenga esa disposición legal contenedora del deber tributario, y que la misma se adecue al supuesto de ilicitud previsto así por el Legislador.

En este orden de ideas, se establece dentro de los ordenamientos tributarios y principalmente dentro del Código Fiscal de la Federación en sus capítulos respectivos una serie de normas las cuales conforman cada cual en su ámbito respectivo al denominado Derecho Penal Fiscal, como conjuntos de normas que tienen como *objeto* tipificar y regular al ilícito delictual, así como sus respectivas consecuencias, como son las sanciones de naturaleza punitiva, consistentes en la sanción privativa de la libertad, aplicada por la autoridad judicial, de igual forma también se contiene en tal ordenamiento aspectos relativos a la parte general de los delitos fiscales.

En atención a lo preceptuado, el Derecho Penal Tributario, como se vera, es parte de los denominados ordenamientos penales especiales, lo que no impide que se le defina conforme al derecho penal en general, en el sentido de considerarlo como la "... rama del Derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tienen por objeto inmediato la creación y conservación del orden social."¹⁹

¹⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando, Derecho Penal, -38ª edición, Porrúa, México, 1997, pág.19.

3. 2. Finalidad del conjunto de normas jurídicas reguladoras de contravención y del delito en materia fiscal

Como quedo asentado, el Estado como producto de la cultura humana se caracteriza por llevar dentro de sí una teleología, misma que se dirige hacia la obtención del bien público temporal, el cual concierne a todos los individuos y a todos los grupos que conforman su población.

En el logro de este bien, el Estado debe realizar diversas actividades tendientes a la satisfacción de una variada gama de necesidades, que van desde aquellas denominadas Públicas, pasando a las necesidades colectivas, hasta llegar a las denominadas necesidades individuales que en la actualidad en ciertos casos se hace indispensable su debida tutela por el órgano estatal mediante el aprovisionamiento de vestido, alojamiento o alimentación, en caso de alguna contingencia natural.

Para satisfacer las necesidades en comento, es menester que el Estado realice erogaciones, los cuales suponen previos ingresos, es decir le surge la necesidad al Estado de contar con los medios pecuniarios que le permitan afrontar tales erogaciones, ingresos que puede obtenerlos de muy diversas fuentes como son financiamientos, del uso o enajenación de Bienes del dominio privado; destacándose a aquellos ingresos que se originan en las prestaciones que el Estado con base en la Constitución política federal crea, exige y recauda de los gobernados, con carácter de obligación pública

y que se denominan Contribuciones, mismas que al actualizarse generan la obligación del gobernado de contribuir a los gastos públicos del Estado.

Pues bien, ante el incumplimiento de este tipo de obligaciones públicas o manera de asegurar su cumplimiento, se erigen, dos ordenes de Derecho, como son los ordenamientos legales reguladores de los ilícitos delictuales en materia fiscal, ordenamiento que tienen como finalidad en ambos casos la de sancionar citadas conductas ilícitas mediante una sanción punitiva, situación que le da eficacia al mismo precepto, en donde, lo importante se da en lo que el legislador intenta proteger con la creación del precepto que tipifica alguna conducta como ilícita (Delito) y con la sanción que se vincula a tal precepto, dicha finalidad se da en la protección de bienes jurídicos, es decir a aquellos bienes o intereses de la realidad materiales e inmateriales, que sirven para la satisfacción de necesidades del ser humano, pudiendo ser éstos individuales o colectivos, intereses que no son creados por el legislador, sino que este los toma de la vida real, que es en donde se generan y decide dependiendo de su ideología su protección mediante el ordenamiento jurídico, adquiriendo tal interés la calidad de Bien Jurídico.

Es obvio, que los intereses que se intentan proteger en materia tributaria con la creación de estos ordenamientos jurídicos, es un *interés colectivo*, es decir el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro se encomienda, tanto a las autoridades fiscales como a las judiciales a través de sus respectivos procedimientos, es el interés de la Colectividad

organizada jurídicamente en el Estado, en virtud de que, el mismo, incumbe de forma vital a toda la colectividad o grupo social en su conjunto como base y sustento de la comunidad estatal en la cual nos desenvolvemos, aunque no podemos soslayar, que tal incumbencia, aunque de forma indirecta y necesaria, también nos concierne a cada uno de nosotros como personas individuales miembros de la citada comunidad.

Pues bien, abocándonos a la búsqueda del interés colectivo vital que consideramos el legislador intenta proteger con los ordenamientos en comento, debemos señalar que no son los ingresos Fiscales, es decir el Fisco Federal, en virtud de que en términos generales comprende "... el patrimonio del Estado, constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como los egresos"²⁰.

Lo anterior en virtud de que como lo señala Cesar Augusto Osorio y Nieto, "Histórica y etimológicamente el vocablo fisco tiene su origen en la palabra latina *fiscus* que era un cesto de mimbre en el que se depositaban y guardaban monedas; más adelante, en España el término fisco se refería al tesoro o patrimonio del rey, para distinguirlo del erario, que era el tesoro público, del Estado; en la actualidad en nuestro país, fisco, erario o hacienda pública podemos considerarlos como sinónimos."²¹

De lo que se advierte que en la actualidad frecuentemente se reconoce bajo la palabra fisco al Estado como administrador de esa

²⁰ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, Delitos Federales, México, Porrúa, 1994, pág. 134.

hacienda, o también como al propio tesoro público, es decir se considera sinónimos o afines las voces Fisco, Erario y Hacienda pública, las cuales en cuanto a su extensión y contenido, no obstante que dentro de los mismos se comprende a los ingresos tributarios, resultan de inmensa amplitud para la protección que el Legislador intenta con la creación de los ordenamientos en comento.

Ahora bien, si nos apegamos de forma estricta a lo que en la Legislación Fiscal considera como ingresos Fiscales, en particular en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se dispone que: *Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios.*

De la citada disposición derivamos, que al originarse, en términos del Código Tributario Federal los ingresos Fiscales tanto por concepto de contribuciones, como por concepto de aprovechamientos, así como de sus respectivos accesorios, resulta también muy amplia y no corresponde al interés vital que creemos el legislador intenta proteger. Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito emite la Tesis Publicada en la página 908, del Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo XII-Diciembre de 1993, en el sentido, siguiente:

**MULTAS. CONSTITUYEN UN CREDITO FISCAL LAS
IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE**

²¹ Idem. p.p. 134 – 135.

UNA OBLIGACION FISCAL. De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al

quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Incidente en revisión 236/93. Operadora Hotelsa, S.A. de C.V. (Recurrente: Administrador Local Jurídico de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Iguala, Guerrero). 7 de octubre de 1993. Unanimidad de votos.

Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Javier Cardoso Chávez.

Por lo anterior, y por nuestra parte coincidimos con la idea de que el objeto de protección de estos ordenamientos, es decir el bien jurídico que se tutela, es "... la necesidad social de recaudar integra y oportunamente los impuestos que se requieren para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para la existencia del estado y para que este pueda lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad."²²

Más sin embargo, aunque, consideramos que la posición anterior es adecuada, con mayor exactitud podemos decir que el objeto o finalidad tanto de los ordenamientos jurídicos contravencional y delictual en materia

²² GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel ÁNGEL.- Ob. Cit; pág. 19.

tributaria es "la protección del sistema de recaudación de contribuciones, diseñado por el Legislador para hacer llegar al Estado oportunamente las contribuciones a cargo de los contribuyentes"²³

Ello en atención a que las mismas son de imprescindible postergación para que el estado satisfaga las necesidades apremiantes de la comunidad, sin ellos el Estado estaría obligado a acudir a otras fuentes de ingresos que por lo general son muy inciertas y perjudiciales para el mismo, de ahí que el Legislador tutela esa necesidad apremiante, que es la obtención de ingresos tributarios, elevándola a la calidad de Bien Jurídico a través de los ordenamientos en comento, contra conductas que efectivamente lesionen o pongan en peligro esa función recaudadora, traducida en Bien jurídico; en otras palabras, una conducta será de *peligro* para el bien en cita, cuando violente un *deber tributario de naturaleza formal*; así como la misma será de *daño* para el bien jurídico protegido, cuando conculque un *deber fiscal de naturaleza sustantiva*.

Lo anterior se plantea así ya que "Es fácil descubrir que si no se entera oportunamente las contribuciones al fisco, da lugar a que se produzca una lesión al sistema recaudatorio, de ahí que lo pagos atrasados y sus correspondientes recargos y multas dan lugar enteramente a resarcir el daño que en principio se ha ocasionado al Erario Público, pero de ningún modo se puede resarcir el daño provocado al funcionamiento eficaz del sistema recaudatorio, el cual ha quedado lesionado en el mismo momento en que no

²³GONZALES-SALAS CAMPOS, Raul.-*Los Delitos Fiscales*.-Mexico.-Pereznieto.-1995.-p.p. 39-43

se cumplió con las obligaciones que impone"²⁴, y que son de naturaleza sustantiva; a diferencia de "...cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar a la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que no se reciba cabal y puntualmente el pago de impuestos. Estas infracciones no lesionan Bienes Jurídicos tutelados sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente para dichos bienes."²⁵

3.3. Ubicación de las normas jurídicas tipificadoras de la Contravención y del Delito en la Legislación Fiscal Federal.

Partiendo de que el derecho es único, y que el mismo se divide en ramas por razones prácticas, en virtud de la creciente complejidad que plantean las relaciones y actividades humanas, base y origen del sistema jurídico, el mismo se clasifica en términos amplios en *Derecho Privado*, que se conforma por el Derecho Civil y Mercantil, en *Derecho Social*, que se conforma por los Derechos Laboral, Agrario y de la Seguridad Social y en *Derecho Público*, que se conforma por los derechos Constitucional, Administrativo, Penal, Procesal e Internacional.

Dentro del Derecho Administrativo encontramos a los Derechos de la Salud, Bancario, Aéreo y al Financiero, entre otros; a su vez dentro del

²⁴ Idem. pág. 43.

²⁵ Idem. pág. 4

Derecho Financiero ubicamos al *Derecho Fiscal o tributario*, al Derecho Patrimonial del Estado y al Derecho Presupuestario del mismo. Es dentro del Derecho Fiscal o Tributario en donde ubicamos a los ordenamientos jurídicos objeto de estudio.

En cuanto a los delitos tributarios, estos, son denominados como Delitos especiales, en virtud de que el legislador ha considerado ubicar a estas figuras tributarias fuera del ordenamiento Penal Federal, en ordenamientos que no tienen naturaleza propiamente penal a causa de la enorme complejidad de la materia que protegen, más sin embargo como delitos especiales que son "... forman parte del Derecho penal común, por poseer una naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal..."²⁶, constituyendo citadas figuras jurídicas delictuales "... una realidad legislativa que posee modalidades y particularidades propias, pero que en nada pugnan o se oponen a los Principios generales del Derecho penal común, sino que simplemente lo complementan"²⁷ reconociéndolo así el Legislador en el artículo 6 del Código Penal Federal.

A estas figuras jurídicas delictuales especiales, en nuestro caso de estudio, principalmente las encontramos ubicadas dentro del Título IV, Capítulo II, Artículos 92 al 115 del Código Fiscal de la Federación, y de forma un tanto parcial en el Artículo 57 de la Ley del Instituto del Fondo nacional para la vivienda de los Trabajadores, y en el Artículo 305 Ley del

²⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela.- Ob. Cit; pág 5.

²⁷ Idem, pág. 6

Seguro Social, ordenamientos que básicamente remiten al Código Fiscal de la Federación, ya sea solo para la imposición de la Pena correspondiente, o para el encuadramiento de la conducta correspondiente en alguno de los tipos delictuales previstos en el Código Tributario Federal.

GSA

CAPITULO IV

CONCEPTOS, DEFINICION Y UBICACIÓN DEL DERECHO.

- 4.1. La Querella
- 4.2. La Denuncia
- 4.3. Declaratoria de Perjuicio
- 4.4 Diferencias entre: Querella, Denuncia y Declaratoria de Perjuicio.
- 4.5. Delitos financieros
- 4.6. Otros delitos contemplados en el Código Penal Federal por los cuales se requiere la Querella o denuncia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

4.1. La Querrela.

Antes de dar una definición de este término, consideramos oportuno hacer una breve relación de los antecedentes relativos al mismo, siendo de trascendencia observar sus orígenes desde nuestra Constitución para posteriormente observar cuando se inserto esta en el Código Fiscal de la Federación.

La Querrela como figura jurídica aparece en nuestra Constitución Política desde el año de 1857, pasando a formar parte de los requisitos constitucionales de procedibilidad del ejercicio de la Acción Penal, así como presupuesto procesal de esta y del libramiento de las ordenes de aprehensión, tratándose obviamente de delitos que requieran de su formulación; El texto del actual artículo 16 Constitucional, proviene por lo tanto directamente de la Constitución de 1857, sin embargo en el proyecto de dicha Constitución se presentó como artículo 27 que decía: "A todo procedimiento del orden criminal debe preceder querrela ó acusación de la parte ofendida, ó instancia del Ministerio Público que sostenga los derechos de la sociedad",²⁸ la presentación de este proyecto, y su debate, "tuvo lugar el 15 de julio de 1856, y es conveniente precisar que con antelación a este proyecto no figuraba en el texto de las Constituciones anteriores la Querrela, posteriormente en la Constitución Política de la República Mexicana del 5 de febrero de 1857 (en su artículo 16), el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano (en sus artículos 60, 61 y 63) dado en el Palacio de Chapultepec el

10 de abril de 1865 e incluso en el proyecto de la Constitución de Venustiano Carranza (en su artículo 16) del 1 de diciembre de 1916, no contemplan a la querrela en sus respectivos textos, sin embargo al finalizar todas las discusiones y debates suscitados por el proyecto sobre todo en relación con esta disposición, el 13 de enero de 1917, fue aprobado el texto del artículo 16 por 147 votos a favor y 12 en contra, insertándose en el texto de dicho precepto, el requisito de la querrela para proceder al libramiento de las ordenes de aprehensión, no esta por demás mencionar que el texto del artículo 16 de la Constitución de 1917, ha sufrido en fechas recientes modificaciones, concretamente tuvo reformas el 3 de septiembre de 1993 y el 3 de julio de 1996, estas modificaciones se refieren únicamente con el objeto de hacer notar que la parte del texto Constitucional que nos ocupa no ha tenido variaciones desde 1917.²⁹

"Ahora bien, en los debates que se originaron en las Constituciones de 1857 y de 1917, no se vislumbra con claridad cual fue el propósito del constituyente de incluir la figura jurídica de la querrela, pues ésta como señalamos anteriormente, viene a constituirse en un presupuesto procesal de la acción penal y al mismo tiempo en un requisito de procedibilidad; sin embargo, este punto en particular suscitó el 21 de agosto de 1856, un acalorado debate, en el que básicamente podríamos señalar que se discutía la conveniencia de la existencia de procedimientos de oficio y aquellos que

²⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1857, artículo 27.

requerían de una acusación formal o a petición de parte, y era lógico que se suscitara esta controversia atendiendo al hecho de que en esas épocas los jueces tenían bajo su mando a los propios Ministerios Públicos y podían recibir denuncias directamente y esto era lo que se conocía como un procedimiento de oficio, siendo éste otro de los puntos más criticados por el constituyente al grado que calificaron de bárbaro el sistema imperante, en el que un mismo hombre es juez y parte, incluso en estos debates se cuestiona al Ministerio Público como institución acusadora, pues no faltó el constituyente que considero que mediante esa institución se priva a los ciudadanos del derecho de acusar, pues esta acción queda finalmente en sus manos, incluso puede afirmarse que el debate se centra en la insistencia de los miembros del congreso de reclamar el derecho de acusar para todos los ciudadanos, no obstante estos importantes señalamientos en el debate del 21 de agosto de 1856, no dan una luz clara respecto a la razón por la cual se inserta en el texto constitucional la figura de la querrela, pues se habla en forma general del derecho de los ciudadanos a acusar.³⁰

Desde estos antecedentes, se ve una marcada preocupación del constituyente en el sentido de tratar de desaparecer practicas viciosas como la de ser juez y parte al mismo tiempo, y en todo caso también se advierte que la querrela en su origen constitucional fue concebida por el constituyente como una garantía para los ciudadanos gobernados, y no así para las

³⁰ Congreso de la Unión, Los Derechos del Pueblo Mexicano, Tomo IV, Segunda edición, México 1978, Porrúa, páginas 20, 21 y 22

instituciones del propio gobierno como resulta ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria.

Continuando con los antecedentes relativos a la querrela y refiriéndonos en particular a su desenvolvimiento en la materia fiscal, tenemos que "el antecedente del Código Fiscal de la Federación vigente lo encontramos en la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, cabe señalar que a la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación se deroga la citada Ley de Justicia Fiscal"³¹

Ahora bien en la referida Ley de Justicia Fiscal no se prevé como facultad de las autoridades fiscales, la de querrellarse por la comisión de delitos fiscales, por su parte el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, que fue promulgado por el General Lázaro Cárdenas, tiene la peculiaridad de que en su TÍTULO QUINTO, denominado "De las Infracciones y Sanciones en sus tres Capítulos que lo componen tampoco prevén como facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la de querrellarse por la comisión de los delitos fiscales, por lo tanto su persecución era oficiosa y no se dependía de la discrecionalidad de la autoridad fiscal; cabe señalar que el número de conductas que se tipificaban como delitos en ambos ordenamientos eran pocas, tan es así que por ejemplo en el código de 1938, se contenían en un único artículo el 232, que describía distintas

³⁰ Ibidem. Pág. 23

conductas en once fracciones prácticamente relacionadas con la falsificación o uso indebido de estampillas, matrices, dados o punzones, a diferencia de nuestro actual Código Fiscal Federal, que como mas adelante se vera establece diversos tipos penales fiscales.³²

En el referido Código de 1938, se establece en el artículo 233 que: "Para la Comprobación del cuerpo del delito en los casos a que se refiere el artículo anterior, las autoridades judiciales recabarán en todo caso un dictamen pericial de la Secretaría de Hacienda, sobre la legitimidad de las estampillas o de las matrices, dados o punzones."³³

Reduciéndose la actividad de la autoridad fiscal a esta labor, situación que también viene a corroborar que en estos casos la persecución de los delitos fiscales no requería de la querrela previa de la Secretaría.

Por otro lado el 30 de diciembre de 1948, durante la administración del presidente Miguel Alemán se reforma por primera vez el Código Fiscal de la Federación de 1938, mediante el decreto publicado en esa fecha, y esta reforma viene a afectar directamente el TITULO QUINTO y sus correspondientes capitulos, agregándose además un nuevo titulo, el TITULO SEXTO denominado "De los delitos fiscales estableciéndose en su CAPITULO I de las Disposiciones generales en su artículo 237, una situación particular que revela indudablemente una nota de seguridad jurídica para los

³¹ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938.

³² Idem.

³³ Idem

ciudadanos contribuyentes, este precepto establecía: "Los delitos Fiscales sólo pueden ser de comisión intencional"³⁴. Pero además aun en esta reforma, no se otorgan facultades a las autoridades fiscales para querellarse de manera exclusiva por los delitos fiscales.

En el año de 1967, se publicó, en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Código Fiscal de la Federación, mismo que derogo al de 1938 y sus reformas, es en éste ordenamiento en el que por primera vez se hace referencia a la declaratoria de perjuicio como requisito para proceder penalmente por cualquiera de los delitos en él previstos, cuestión que le da una importancia especial a éste requisito pues la declaratoria previa de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio es necesaria para todos los delitos, esta particularidad de la declaratoria en cuanto a su importancia en la actualidad ha desaparecido como lo veremos más adelante; esta situación se aprecia a simple vista de la redacción del primer párrafo del artículo 43 del Código Fiscal en cita que disponía: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio."³⁵

Igualmente es en éste ordenamiento donde "por primera vez se hace referencia a la Querella para proceder penalmente por los delitos tipificados

³⁴ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1948.

³⁵ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1966.

en ese entonces por los artículos 62, 65, 71, 72, 75 y 76, por lo tanto desde la referida fecha las autoridades fiscales cuentan con la facultad exclusiva para querrellarse o formular declaratorias tratándose de los delitos fiscales."³⁶

Posteriormente el Código Fiscal de la Federación de 1981, sigue "permaneciendo la Querrela y la Declaratoria como requisito de procedibilidad de los delitos fiscales"³⁷, en estos dos últimos ordenamientos se incrementan el número de conductas que se consideran delitos fiscales, sin embargo no haremos referencia a ellos en esta parte, en razón de que más adelante se verán los que actualmente existen.

Por otro lado, ni en el Código Federal de Procedimientos Penales ni en el Código Penal Federal de 1931, se refieren cada uno en su respectiva materia a los delitos fiscales y su forma de persecución.

Cabe señalar que hasta la fecha, el Código Penal Federal no prevé tipos penales fiscales y "el Código Federal de Procedimientos Penales adicionó su artículo 194 hasta el 13 de mayo de 1994, incluyendo por primera vez en su texto, la referencia a los delitos previstos en los artículos 104, fracciones II y III, último párrafo y 105 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, a los cuales se les califica como delitos graves y en la reforma publicada el 31 de diciembre de 1998, en el Diario Oficial de la Federación que entro en vigor el 1º de enero de 1999, se agregan otras conductas que se consideran graves, como son los previstos en los artículos 102 y 105

³⁶ Ibidem.

³⁷ Código Fiscal de la Federación de 1981, pág. 46

fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo del artículo 104; así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código Fiscal de la Federación³⁸; son estas las únicas menciones que se hacen en estos ordenamientos respecto a la materia fiscal, no esta por demás mencionar que el único tipo que aparece en el Código Penal y que también se mencionaba en el Código Fiscal fue el relacionado con el lavado de dinero establecido en el artículo 115-Bis del referido ordenamiento tributario, el cual se derogó el 13 de mayo de 1996, quedando esta figura tipificada únicamente en el Código Penal Federal.

En el actual Código Fiscal de la Federación, se prevé la querrela en el artículo 92 en los siguientes términos:

“Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

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

³⁸ Reforma al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

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

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

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

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

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto

tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

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

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél

por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.³⁹

Como se puede establecer de este capítulo, el concepto que se trata no es nuevo, pues la facultad de las autoridades fiscales para querellarse se introdujeron según vimos, en el Código Fiscal de la Federación a partir 1967, sin embargo en la actualidad se aprecia con mayor claridad que el otorgamiento de las facultades discrecionales a las autoridades fiscales se ha ido fortaleciendo como se puede advertir del propio artículo 92, transcrito, puesto que en este se observa un incremento en el número de supuestos que se consideran delitos fiscales en los cuales es necesaria la querella, luego entonces, con este aumento también se incrementa el poder coactivo de dichas autoridades.

No obstante la antigüedad del término dentro del Código Fiscal de la Federación, son pocos los tratadistas de la materia que han dedicado algún estudio respecto a la querella y a la declaratoria de perjuicio en materia fiscal, es decir que particularicen sobre estos conceptos tan sui generis.

Por lo anterior, consideramos necesario aclarar que la definición de la querella, la tomaremos directamente de la concepción que algunos tratadistas reconocidos en materia penal sostienen respecto de esta figura jurídica.

³⁹ Código Fiscal de la Federación, publicado por el Servicio de Administración Tributaria año 2003, págs. 124 y 125.

La Querrela desde el punto de vista jurídico, "Es una manifestación de voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por un sujeto pasivo o el ofendido, con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso ejercite la acción penal."⁴⁰

En nuestro sistema legal, la querrela constituye auténticamente una limitación al Estado en su intervención punitiva, que queda condicionada a la petición del ofendido.

La acción penal es la base sustancial para todo procedimiento; en cambio la querrela es un requisito para la procedencia de la acción penal en la persecución de ciertos hechos delictivos y, como consecuencia, para saber la verdad y si sus autores son o no responsables. La querrela es una facultad, o derecho, y nunca una obligación, que puede impedir o dar curso a la acción persecutoria, según sea la voluntad del titular del derecho o interés involucrado, pues depende de éste la posibilidad de la calificación que la acción tiene. La querrela depende de la realización del hecho más la voluntad del titular ofendido. Esta manifestación de voluntad es libre y absoluta.

La querrela tiene la calidad de condición suspensiva de la acción penal en los delitos que se persiguen de esta forma, de modo que limita el ius puniendi, ya que la acción penal no puede ser promovida por el Ministerio Público, sino hasta que se haya formulado la querrela. Por su parte el Código

⁴⁰ Osorio y Nieto, Cesar A., La Averiguación Previa, 3ª. Edición, Porrúa, México, 1997, pág.. 7

Fiscal de la Federación en su artículo 92 señala la facultad de querellarse, a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al indicar que:

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales de que habla el capítulo II, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose los casos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis"

De acuerdo con este precepto, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no formula querella, el proceso penal no se inicia"⁴¹.

Finalmente es oportuno señalar que el Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación, establecen en cada caso que delitos se persiguen por querella, por ello podemos decir por exclusión que todo delito que no se persiga por querella será perseguible de oficio o, a través de la denuncia.

4.2. La Denuncia.

Una vez precisado el concepto de la querella, procederemos a dar una definición de lo que se debe entender por denuncia, aclarando que dicho término pertenece por excelencia a la materia penal.

Para definir lo que es la denuncia señalaremos lo que el Maestro Manuel Rivera Silva, expone en su libro titulado El Procedimiento Penal, que dice:

⁴¹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Prontuario de Actualización Fiscal PAF. No. 159, 2da. Quincena de Mayo 1996, págs. 120, 121, 122 y 123.

"La denuncia es la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos. "⁴²

El Maestro Cesar Augusto Osornio y Nieto, señala que esta consiste en "la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio."⁴³

El artículo 16 Constitucional establece en lo conducente: "No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado."⁴⁴

Por otro lado, es conveniente señalar que para efectos de este trabajo la denuncia no representa la problemática que se trata de ventilar, pues cualquier persona puede formular una denuncia.

Sin embargo consideramos necesario incluirla en este capítulo para poder establecer las diferencias entre uno y otro concepto como se vera más adelante.

⁴² RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento penal, Vigésimoquinta Edición, México, 1997, Porrúa, pág. 95, 96 y 97.

⁴³ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, La averiguación previa Octava Edición, México 1997, Porrúa, pág. 9

⁴⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. CEID, México 2003, pág.16 y 17.

Por último se puede establecer de lo expuesto que existen tres formas de excitar al órgano encargado de la persecución de los delitos: "la denuncia, la acusación y la querrela"⁴⁵

4.3. Declaratoria de Perjuicio.

Respecto a este concepto debe indicarse que la Declaratoria de Perjuicio consiste en la manifestación que hace la autoridad competente de haber sufrido o de haber podido sufrir un perjuicio demostrable, real y cuantificable pecuniariamente, y los estudiosos de las materias tanto penal como fiscal, no han precisado una definición que permita establecer su finalidad, naturaleza, su forma y cualquier otro requisito que la distinga y que en la practica justificaran su necesidad e importancia.

Ahora bien no obstante que la declaratoria de perjuicio no se encuentra definida en la legislación fiscal, creemos que es posible distinguirla atendiendo a algunas cuestiones que la particularizan sin pretender desde luego definirla, pues ello resultaría demasiado pretencioso de nuestra parte.

Consideramos como notas esenciales de la declaratoria de perjuicio las siguientes:

- I.- La existencia de un perjuicio.
- II.- Que dicho perjuicio sea cuantificable pecuniariamente.
- III.- El perjuicio debe ser real y no ficticio.
- IV.- El perjuicio puede ser causado o realmente posible de causarse.

⁴⁵ JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, Op. cit. pág. 9

V.- Debe existir la declaración por parte de la autoridad fiscal competente de los hechos que causaron el perjuicio o de aquellos idóneos que estaban enderezados a causarlos.

Por lo tanto podemos afirmar que la declaratoria de perjuicio consiste en la manifestación que hace la autoridad fiscal competente de haber sufrido o de haber podido sufrir un perjuicio demostrable, real y cuantificable pecuniariamente.

Respecto de este requisito de procedibilidad podemos señalar desde ahora que éste, a nuestro juicio es el que debiera de resultar de mayor importancia en todos los delitos fiscales, pues la mayoría de ellos significan una afectación económica al Erario Federal, no obstante lo anterior, éste se ha reservado únicamente para los delitos establecidos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación, o en aquellos en los que no deba pagarse impuesto pero requieran permiso de la autoridad competente o tratándose de mercancías de tráfico prohibido.

Otro comentario que podemos hacer respecto de este importante concepto, es que este es el que puede reflejar con mayor claridad la importancia del asunto de que se trate y las consideraciones que toma la autoridad hacendaria para proceder a su formulación. Igualmente dadas las características de este elemento consideramos por razones de justicia y legalidad que el mismo no debería estar reducido a los delitos antes comentados, pues lo ideal sería que la declaratoria de perjuicio se formularse y demostrara en todos los delitos que afectan al Erario Federal,

pues de este se desprende de manera ideal la cuantía del daño, además de que el bien jurídico protegido en los delitos de carácter fiscal son el daño al fisco y en general a la sociedad.

4.4. Diferencias entre: Querellas, Denuncias y Declaratoria de Perjuicio.

De los puntos expuestos podemos establecer diferencias en la forma de accionar o excitar al Ministerio Público, de dichas diferencias queremos destacar las siguientes:

a).- La persecución oficiosa se caracteriza por la denuncia que puede hacer cualquier persona capaz, de la comisión de un hecho que puede constituir delito, ante el órgano encargado de procurar justicia (en este caso el Ministerio Público Federal), esta es la nota esencial que la distingue de la querella, pues esta última solo puede formularse por el ofendido o por quien legítimamente lo represente.

b).- Los delitos que se persiguen en forma oficiosa no admiten el perdón, los delitos que se persiguen por querella si admiten en todos los casos el perdón del ofendido o de quien legalmente lo represente.

c).- Los delitos que se persiguen por querella dan al afectado u ofendido la facultad de pedir que se castigue al responsable o de abstenerse de hacer tal petición, los delitos que se persiguen en forma oficiosa imponen la obligación al ciudadano de hacer la denuncia de los hechos de que se trate al Ministerio Público.

d).- Los delitos que se persiguen por querella independientemente del bien jurídico que tutelen, también protegen al afectado de los daños que

podría sufrir si éste se hiciera público, por ello se le reserva al afectado el derecho de formular su querrela, los delitos que se persiguen oficiosamente atienden solo al daño que se causa a la sociedad y en éstos se excluyen totalmente los intereses del o de los afectados.

Por otra parte podemos advertir del texto constitucional que para el libramiento de una orden de aprehensión basta la existencia de una denuncia, una acusación o una querrela, de donde se establece que la constitución no prevé como requisito a la declaratoria de perjuicio en materia fiscal, por lo tanto en este aspecto existe un vacío legal bastante importante pues no esta delimitada constitucionalmente la obligación de la autoridad fiscal, no obstante lo anterior en la práctica si no se formula la declaratoria de Perjuicio, el Ministerio Público no actúa.

El artículo 92, del Código Fiscal de la Federación vigente para el año 2003, "establece que para proceder penalmente por lo delitos fiscales previstos en su Capítulo II, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querrela o haga la correspondiente declaratoria de perjuicio."⁴⁶

Al respecto, nuevamente debemos señalar que ni el Código Penal Federal ni el Código Fiscal de la Federación, define o señala que es una declaratoria de perjuicio, ni que requisitos se deben observar para su formulación, tampoco los estudiosos del tema han clarificado este concepto

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación, Editorial SISTA, México 2003, pág. 124.

ni la justificación de su existencia, no obstante que este requisito es de singular importancia como ya lo vimos con anterioridad.

Ahora bien, se desprende del precepto comentado que tanto la querrela como la declaratoria, son requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal, y su formulación depende en ambos casos de la autoridad fiscal.

La querrela constituye actualmente una facultad discrecional para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de los delitos a que se refieren los artículos 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115, y 115-Bis (éste último derogado) del Código Fiscal de la Federación, lo anterior se puede establecer de acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 92 que señala "En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal."⁴⁷ Es decir el párrafo anterior incluye a todos los delitos previstos en los numerales mencionados y por lo tanto para proceder penalmente por estos delitos, es necesario que previamente la autoridad formule la querrela respectiva.

De lo señalado anteriormente, se establece una primer diferencia que consiste en el hecho de que la querrela es necesaria para todos los delitos referidos en el numeral mencionado, (es decir los referidos por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación), en cambio la declaratoria de perjuicio solo es necesaria su formulación tratándose de los establecidos en los artículos 102 y 115 del mencionado Código, así como en los casos de

contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

Otra diferencia la encontramos en el hecho de que la Constitución en su "Artículo 16, únicamente reconoce a la Querrela como medio para activar o excitar al Ministerio Público y por ningún lado menciona como requisito para el libramiento de las ordenes de aprehensión a la declaratoria de perjuicio"⁴⁸.

Por lo tanto, es posible establecer que la querrela es un requisito de procedibilidad indispensable para la persecución de los delitos fiscales referidos en las tres fracciones del artículo 92, en cambio la declaratoria de perjuicio es un requisito de procedibilidad específico para determinados delitos.

Finalmente, la diferencia fundamental la encontramos en la circunstancia de que la querrela es un medio formal para ejercitar un derecho o facultad que la ley otorga en este caso a las autoridades fiscales y la declaratoria consiste en la cuantificación del perjuicio que el fisco sufrió o pudo haber sufrido con motivo de la conducta ilícita. En nuestra opinión, en todos los delitos fiscales debiera existir la citada declaratoria, a fin de establecer y justificar la procedencia de la medida tomada por la autoridad fiscal y la magnitud de la pena que corresponda al delito de que se trate.

⁴⁷ Ibidem. pág. 125, 126 y 127

⁴⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos año 2003, artículo 16.

Aquí consideramos que se debería de tomar en cuenta los montos, ya que para considerarlos graves, si los toma en cuenta el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Como se señaló con antelación, la declaratoria de perjuicio perdió importancia a partir de las reformas posteriores a 1967, pues en este Código era un requisito necesario para la prosecución de cualquier delito el que la autoridad fiscal declarara el perjuicio sufrido según se conoce del primer párrafo del artículo 43 del Código Fiscal en cita que disponía: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.⁴⁹

Por otro lado, se debe considerar que la declaratoria de perjuicio sirve en un momento dado para fijar la pena correspondiente, pues esta se fija de acuerdo a los montos que prevé el tipo específico de que se trate.

4.5. Delitos Financieros.

Para efectos de precisar los delitos financieros y de la Banca, debemos tomar en consideración lo siguiente:

Se considera servicio de banca y crédito la captación de recursos del público en el mercado nacional para su colocación en el público, mediante actos causantes de pasivo directo o contingente, quedando el intermediario

⁴⁹ Código Fiscal de la Federación de 1967, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1966, Artículo 43, pág. 23

obligado a cubrir el principal y, en su caso, los accesorios financieros de los recursos captados.

Es la Ley de Instituciones de Crédito la que tiene por objeto regular el servicio de banca y crédito; la organización y funcionamiento de las instituciones de Crédito; las actividades y operaciones que realicen; su sano y equilibrado desarrollo; la protección del público; y los términos en que el Estado ejercerá la rectoría financiera del sistema bancario mexicano.

Son múltiples las actividades que se desarrollan por la Banca, pero su eficacia requiere de adecuada estructura jurídica para el desenvolvimiento de sus operaciones y limitación de sus derechos.

En la actualidad se cuentan con sistemas de computación, que aceleran y facilitan las operaciones bancarias, razón por la cual los elementos de control se deben de perfeccionar, para evitar operaciones delictivas, pues lo ideal es un sano crecimiento en las Instituciones de crédito que traen aparejado el bienestar del país.

Ahora bien, respecto de los delitos financieros podemos señalar lo siguiente:

La Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, es la autoridad facultada para presentar denuncias o querellas por los ilícitos previstos en las leyes que rigen a las Instituciones de Crédito, de seguros, de fianzas, de organizaciones auxiliares de crédito, el mercado de valores y el sistema de ahorro para el retiro.

El artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito, establece literalmente:

“En los casos previstos en los artículos 111 al 114 de esta Ley, se procederá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien escuchará la opinión de la Comisión Nacional Bancaria; también se procederá a petición de la institución de crédito de que se trate, o de quien tenga interés jurídico.

Lo dispuesto anteriormente, no excluye la imposición de las sanciones que conforme a otras leyes fueren aplicables por la comisión de otro u otros delitos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores dictará disposiciones de carácter general que tengan como finalidad establecer medidas y procedimientos para prevenir y detectar en las instituciones de crédito y sociedades financieras de objeto limitado, actos u operaciones que puedan ubicarse en los supuestos del artículo 400-bis, del Código Penal Federal, incluyendo la obligación de dichas instituciones y sociedades de presentar a esa Secretaría, por conducto de la citada Comisión, reportes sobre las operaciones y servicios que realicen con sus clientes y usuarios, por los montos y en los supuestos que en dichas disposiciones de carácter general se establezcan.

Tanto los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como los

miembros de los consejos de administración, comisarios, auditores externos, funcionarios y empleados de los intermediarios financieros a que se refiere este artículo, deberán abstenerse de dar noticia o información de las operaciones previstas en el mismo a personas, dependencias o entidades, distintas de las autoridades competentes expresamente previstas.

El artículo 115, en su actual redacción, plantea una buena serie de problemas en torno al ejercicio de la acción penal. De esta manera, en el primer párrafo se expresa que se procederá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Del mismo modo se procederá a petición de la institución de crédito de que se trate, *o de quien tenga interés jurídico*.

Por otra parte, el párrafo primero del artículo 115 señala que en los casos previstos en los artículos del 111 al 114 de esta ley se procederá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"ARTICULO 111.- Serán sancionados con prisión de cinco a quince años y multa de quinientas a cincuenta mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, las personas físicas, consejeros, funcionarios y administradores de personas morales que realicen operaciones en contravención a lo dispuesto por los artículos 2o. o 103 de esta ley.

ARTICULO 112.- Se sancionará con prisión de tres meses a dos años y multa de treinta a dos mil días de salario cuando el monto de la operación,

quebranto o perjuicio patrimonial, según corresponda, no exceda del equivalente a dos mil días de salario.

Cuando el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial, según corresponda, exceda de dos mil y no de cincuenta mil días de salario; se sancionará con prisión de dos a cinco años y multa de dos mil a cincuenta mil días de salario.

Cuando el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial según corresponda, exceda de cincuenta mil, pero no de trescientos cincuenta mil días de salario, se sancionará con prisión de cinco a ocho años y multa de cincuenta mil a doscientos cincuenta mil días de salario.

Cuando el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial según corresponda, exceda de trescientos cincuenta mil días de salario, se sancionará con prisión de ocho a quince años y multa de doscientos cincuenta mil a trescientos cincuenta mil días de salario.

Considerando el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial, las sanciones previstas en este artículo se impondrán a:

- I. Las personas que con el propósito de obtener un crédito, proporcionen a una institución de crédito, datos falsos sobre el monto de activos o pasivos de una entidad o persona física o moral, si como consecuencia de ello resulta quebranto o perjuicio patrimonial para la institución;
- II. Las personas que para obtener créditos de una institución de crédito, presenten avalúos que no correspondan a la realidad, resultando como consecuencia de ello quebranto o perjuicio patrimonial para la institución;

III. Los consejeros, funcionarios, empleados de la Institución de crédito o quienes intervengan directamente en la autorización o realización de operaciones, a sabiendas de que éstas resultarán en quebranto o perjuicio al patrimonio de la institución.

Se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto en el párrafo anterior y, consecuentemente, sujetos a iguales sanciones, los consejeros, funcionarios, empleados de instituciones o quienes intervengan directamente en lo siguiente:

- a) Que otorguen créditos a sociedades constituidas con el propósito de obtener financiamientos de instituciones de crédito, a sabiendas de que las mismas no han integrado el capital que registren las actas constitutivas correspondientes;
- b) Que para liberar a un deudor, otorguen créditos a una o varias personas físicas o morales, que se encuentren en estado de insolvencia, sustituyendo en los registros de la institución respectiva unos activos por otros;
- c) Que otorguen créditos a personas físicas o morales cuyo estado de insolvencia les sea conocido, si resulta previsible al realizar la operación, que carecen de capacidad económica para pagar o responder por el importe de las sumas acreditadas, produciendo quebranto o perjuicio patrimonial a la Institución;
- d) Que renueven créditos vencidos parcial o totalmente a las personas físicas o morales a que se refiere el inciso anterior, y

e) Que a sabiendas, permitan a un deudor desviar el importe del crédito en beneficio propio o de terceros, y como consecuencia de ello, resulte quebranto o perjuicio patrimonial a la institución;

IV. Los deudores que no destinen el importe del crédito a los fines pactados, y como consecuencia de ello resulte quebranto o perjuicio patrimonial a la institución, y

V. Los acreditados que desvíen un crédito concedido por alguna institución a fines distintos para los que se otorgó, si dicha finalidad fue determinante para el otorgamiento del crédito en condiciones preferenciales.

ARTICULO 112 Bis.- Se sancionará con prisión de tres a nueve años y de treinta mil a trescientos mil días multa, al que:

I. Produzca, reproduzca, introduzca al país, imprima o comercie tarjetas de crédito, de débito, formatos o esqueletos de cheques, o en general instrumentos de pago utilizados por el sistema bancario, sin consentimiento de quien esté facultado para ello;

II. Posea, utilice o distribuya tarjetas de crédito, de débito, formatos o esqueletos de cheques, o en general instrumentos de pago utilizados por el sistema bancario, a sabiendas de que son falsos;

III. Altere el medio de identificación electrónica y acceda a los equipos electromagnéticos del sistema bancario, con el propósito de disponer indebidamente de recursos económicos, u

IV. Obtenga o use indebidamente la información sobre clientes u operaciones del sistema bancario, y sin contar con la autorización correspondiente.

La pena que corresponda podrá aumentarse hasta en una mitad más, si quien realice cualquiera de las conductas señaladas en las fracciones anteriores tiene el carácter de consejero, funcionario o empleado de cualquier institución de crédito.

ARTICULO 113.- Serán sancionados con prisión de dos a diez años y multa de quinientos a cincuenta mil días de salario, los consejeros, funcionarios o empleados de las instituciones de crédito o quienes intervengan directamente en el otorgamiento del crédito:

I. Que dolosamente omitan u ordenen omitir registrar en los términos del artículo 99 de esta ley, las operaciones efectuadas por la institución de que se trate, o que mediante maniobras alteren u ordenen alterar los registros para ocultar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas, afectando la composición de activos, pasivos, cuentas contingentes o resultados;

II. Que dolosamente presenten a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores datos falsos sobre la solvencia del deudor o sobre el valor de las garantías que protegen los créditos;

III. Que conociendo la falsedad sobre el monto de los activos o pasivos, concedan el crédito, y

IV. Que conociendo los vicios que señala la fracción II del artículo 112 de esta ley, concedan el crédito, si el monto de la alteración hubiere sido determinante para concederlo.

ARTICULO 113 Bis.- A quien en forma indebida utilice, obtenga, transfiera o de cualquier otra forma, disponga de recursos o valores de los clientes de las instituciones de crédito, se le aplicará una sanción de tres a diez años de prisión y multa de quinientos a treinta mil días de salario.

Si quienes cometen el delito que se describe en el párrafo anterior son funcionarios o empleados de las instituciones de crédito o terceros ajenos pero con acceso autorizado por éstas a los sistemas de las mismas, la sanción será de tres a quince años de prisión y multa de mil a cincuenta mil días de salario.

ARTICULO 113 Bis 1.- Los consejeros, funcionarios, comisarios o empleados de una institución de crédito que inciten u ordenen a funcionarios o empleados de la institución a la comisión de los delitos a que se refiere la fracción III, del artículo 112 y los artículos 113 y 113 Bis, serán sancionados hasta en una mitad más de las penas previstas en los artículos respectivos.

ARTICULO 113 Bis 2.- Serán sancionados los servidores públicos de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, con la pena establecida para los delitos correspondientes más una mitad, según se trate de los delitos previstos en los artículos 111 a 113 Bis y 114 de esta ley, que:

- a) Oculten al conocimiento de sus superiores hechos que probablemente puedan constituir delito;
- b) Permitan que los funcionarios o empleados de la institución de crédito alteren o modifiquen registros con el propósito de ocultar hechos que probablemente puedan constituir delito;
- c) Obtengan o pretendan obtener un beneficio a cambio de abstenerse de informar a sus superiores hechos que probablemente puedan constituir delito;
- d) Ordenen o inciten a sus inferiores a alterar informes con el fin de ocultar hechos que probablemente puedan constituir delito, o
- e) Incite u ordene no presentar la petición correspondiente, a quien esté facultado para ello.

ARTICULO 113 Bis 3.- Se sancionará con prisión de tres a quince años al miembro del consejo de administración, funcionario o empleado de una institución de crédito que por sí o por interpósita persona, dé u ofrezca dinero o cualquier otra cosa a un servidor público de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para que haga u omita un determinado acto relacionado con sus funciones.

Igual sanción se impondrá al servidor público de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, que por sí o por interpósita persona solicite para sí o para otro, dinero o cualquier otra cosa, para hacer o dejar de hacer algún acto relacionado con sus funciones.

ARTICULO 114.- Los consejeros, funcionarios o empleados de las instituciones de crédito que, con independencia de los cargos e intereses fijados por la institución, por sí o por interpósita persona, reciban indebidamente de los clientes algún beneficio para celebrar cualquier operación, serán sancionados con prisión de tres meses a tres años y con multa de treinta a quinientos días de salario cuando no sea valuable o el monto del beneficio no exceda de quinientos días de salario, en el momento de cometerse el delito; cuando exceda de dicho monto serán sancionados con prisión de dos a diez años y multa de quinientos a cincuenta mil días de salario.

ARTICULO 115.- En los casos previstos en los artículos 111 al 114 de esta ley, se procederá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien escuchará la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; también se procederá a petición de la institución de crédito de que se trate, o de quien tenga interés jurídico.

Lo dispuesto en los artículos citados en este Capítulo, no excluye la imposición de las sanciones que conforme a otras leyes fueren aplicables, por la comisión de otro y otros delitos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, dictará disposiciones de carácter general que tengan como finalidad establecer medidas y procedimientos para prevenir y detectar en las instituciones de crédito y sociedades

financieras de objeto limitado, actos u operaciones que puedan ubicarse en los supuestos del artículo 400 Bis del Código Penal Federal, incluyendo la obligación de dichas instituciones y sociedades de presentar a esa Secretaría, por conducto de la citada Comisión, reportes sobre las operaciones y servicios que realicen con sus clientes y usuarios, por los montos y en los supuestos que en dichas disposiciones de carácter general se establezcan.

Dichas disposiciones deberán considerar entre otros aspectos, criterios para la adecuada identificación de los clientes y usuarios de las operaciones y servicios de las instituciones y sociedades mencionadas, que consideren sus condiciones específicas y actividad económica o profesional; los montos, frecuencia, tipos y naturaleza de las operaciones y los instrumentos monetarios con que las realicen y su relación con las actividades de los clientes o usuarios; las plazas en que operen y las prácticas comerciales y bancarias que priven en las mismas; la debida y oportuna capacitación de su personal; y medidas específicas de seguridad en el manejo de las operaciones de las propias instituciones y sociedades. El cumplimiento de la obligación de presentar reportes previstos en tales disposiciones no implicará transgresión a lo establecido en los artículos 117 y 118 de esta Ley.

Las disposiciones señaladas deberán ser observadas oportunamente por los miembros de los consejos de administración, comisarios, auditores externos, funcionarios y empleados de los citados intermediarios; la violación

de las mismas será sancionada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores con multa equivalente del 10 al 100% del acto u operación de que se trate.

Tanto los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como los miembros de los consejos de administración, comisarios, auditores externos, funcionarios y empleados de los intermediarios financieros a que se refiere este artículo, deberán abstenerse de dar noticia o información de las operaciones previstas en el mismo a personas, dependencias o entidades, distintas de las autoridades competentes expresamente previstas. La violación a estas obligaciones será sancionada en los términos de las leyes correspondientes.

ARTICULO 116.- Para la imposición de las sanciones y multas previstas en el presente Capítulo y en el II de este Título, respectivamente, se considerará el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, en el momento de cometerse la infracción o delito de que se trate.

Para determinar el monto de la operación, quebranto o perjuicio patrimonial, previstos en este capítulo, se considerarán como días de salario, el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, en el momento de cometerse el delito de que se trate.

Como instituciones de crédito, para los efectos de los delitos contenidos en este capítulo, se entenderán también a las sociedades financieras de objeto limitado.

ARTICULO 116 Bis.- La acción penal en los casos previstos en esta ley perseguibles por petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la institución de crédito ofendida, o de quien tenga interés jurídico, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría o la institución de crédito tengan conocimiento del delito y del delincuente, y si no tienen ese conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal."⁵⁰

Lo anterior, nos sitúa en la necesidad de aclarar que al aludirse a la petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede entenderse que equivale a la necesidad de una querrela por parte de la mencionada autoridad, y además se requiere la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Los tipos penales bancarios tienen la nota específica de ser normas jurídico-penales de carácter abstracto, general y permanente, por consiguiente tienen los rasgos que indican la presencia de disposiciones legislativas de carácter general, no obstante que se refieren a personas y bienes determinados.

También en estos delitos es idéntica la exigencia de que la Secretaría de Hacienda y crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la

⁵⁰ Diario Oficial de la Federación del día 4 de Junio del 2001.

Federación, ha de solicitar la intervención del Ministerio Público, escuchando previamente la opinión de la Comisión Nacional Bancaria.

En resumen, la iniciación de la averiguación previa en este tipo de delitos, no puede llevarse a cabo, si no concurren la petición por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en el caso de la solicitud de la institución bancaria, y el dictamen u opinión de la Comisión Nacional Bancaria.

4.6. Otros delitos contemplados en el Código Penal Federal por los cuales se requiere la Querrela o Denuncia de la S. H. C. P.

Con fecha 13 de mayo de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversos artículos del Código Penal Federal.

En él se adicionó el artículo 400 bis del Código Penal Federal, el cual se encuentra ubicado dentro del título Vigésimo Tercero relativo al Encubrimiento y operaciones con recursos de procedencia ilícita, y de manera específica en su capítulo II, denominado "Operaciones con recursos de procedencia ilícita" para quedar como sigue:

LIBRO SEGUNDO

TÍTULO VIGESIMOTERCERO. Encubrimiento y operaciones con recursos de procedencia ilícita.

CAPÍTULO II. Operaciones con recursos de procedencia ilícita.

ARTÍCULO 400 BIS. Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

La misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

La pena prevista en el primer párrafo será aumentada en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

En caso de conductas previstas en este artículo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder

penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando dicha Secretaría, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos referidos en el párrafo anterior, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

Para los mismos efectos, el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

Por su parte, el artículo 400- Bis, del Código Penal Federal determina a la denuncia como requisito de procedibilidad, al establecer que:

Art. 400 bis.....

En caso de conductas previstas en este artículo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá de la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es hasta el 13 de mayo de 1996, cuando el artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación fue derogado, por lo que la competencia para conocer estos delitos paso a ser competencia de la Procuraduría General de la República.

De lo anterior se desprende que la necesidad de recabar previamente la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para proceder penalmente; lo que, por supuesto, no quiere decir que el Ministerio Público, sólo podrá iniciar una Averiguación por el delito de lavado de dinero, si cuenta previamente con dicha opinión, sino que ésta se requerirá sólo para los efectos del ejercicio de la acción penal, y tratándose de conductas que utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero.

Como podemos observar se trata de un procedimiento fuera de lo común, pues tratándose del delito de Operaciones con Recurso de Procedencia Ilícita, en los cuales se ven involucradas las instituciones financieras, el Ministerio Público Federal puede llevar a cabo su investigación, sin necesidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denuncie los hechos, pero una vez que decida el Representante Social ejercitar la acción penal, consignando los hechos al Juez que ha de conocer del caso,

previamente debe recabar la denuncia de la dependencia hacendaría aludida.

Sin embargo, la competencia de las autoridades fiscales respecto del delito contemplado en el artículo 115- Bis del Código Fiscal de la Federación, tendrá una vigencia por los delitos cometidos hasta el 13 de mayo de 2001, de conformidad con el Artículo Segundo transitorio de decreto que reformó y derogó las disposiciones en comento:

El artículo 115-Bis del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la entrada en vigor del presente decreto, seguirá aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia. Asimismo, dicho precepto seguirá aplicándose a las personas procesadas o sentenciadas por los delitos previstos y sancionados por el mencionado artículo.

Para proceder penalmente en los casos a que se refiere el artículo 115- Bis del Código Fiscal de la Federación, en los términos del párrafo anterior. Se seguirá requiriendo la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, el artículo Tercero Transitorio del decreto de reformas establece la calificación del delito de lavado de dinero que seguirá reputándose como grave, lo que significa que los procesos por estos ilícitos

no alcanzarán el derecho a la libertad bajo caución en ningún momento del proceso.

Es decir, encontramos que las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no estarán alejadas de investigar este delito, si el delito se comete por medio de los servicios que integran el sistema financiero nacional, se requerirá ya no la querrela, sino una denuncia de hechos.

Esta redacción a nuestro juicio es una omisión muy grave para documentar debidamente la comisión de estos delitos, ya que la denuncia es diferente a la querrela, pero si la investigación de los delitos financieros requiere de cualquier modo la actuación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no tiene sentido dejarla fuera

Ahora bien, lo anterior reafirma las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero nunca se señala que requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal que sea por medio de querrela, ahora simplemente bastará una denuncia de hechos, este elemento permitirá una defensa perfecta, será casi imposible que prospere cualquier ejercicio de la acción penal si éste no se encuentra legal y debidamente sustentado en pruebas plenas que acrediten la acción delictiva.

Ahora se tomarán como resultado de la actividad ilícita los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, la redacción del artículo 400 Bis, deja mucho que desear, es demasiado general y abstracta, rompe el principio de aplicación estricta del derecho en materia penal.

Además el delito de lavado de dinero es considerado como grave, y a partir de la reforma al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1998, su redacción queda de la siguiente manera en lo que nos interesa:

Artículo Décimo Cuarto- Se REFORMA el artículo 194, tercer párrafo del Código Federal de Procedimientos Penales, para quedar como sigue:

"Artículo 194.....

Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los siguientes artículos del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal; y operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 bis; y los previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo del artículo 104; así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código Fiscal de la Federación".⁵¹

No obstante lo anterior, debemos atender al principio jurídico en el sentido de quien puede lo más, puede lo menos, por lo que las denuncias o

⁵¹ Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998.

querellas, así como las declaratorias de perjuicio e inclusive el otorgamiento del perdón pueden ser otorgados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y también por el Subprocurador de Investigaciones.

Ahora bien, no debemos perder de vista que conforme al artículo 400 bis del Código punitivo, el Ministerio Público sin necesidad de que haya excitativa de la autoridad hacendaría, puede proceder a la investigación del delito de lavado de dinero, pero cuando se utilicen los servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para que proceda a dicha consignación se requerirá la denuncia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por si o por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

107A

CAPITULO V

EL FISCO Y SUS FACULTADES EN MATERIA PENAL.

- 5.1. Delitos Fiscales
- 5.2. Autoridades Facultadas para formular querellas, declaratorias de perjuicio
- 5.3. Delitos que se persiguen por Querella
- 5.4. Delitos que se persiguen por declaratoria de perjuicio
- 5.5. Facultades de comprobación del Fisco Federal
- 5.6. Problemática que suscitan las facultades del fisco en materia de delitos fiscales

5.1. Delitos fiscales.

En cuanto a los delitos tributarios, estos, son denominados como Delitos especiales, en virtud de que el legislador ha considerado ubicar a estas figuras fuera del ordenamiento Penal Federal, en ordenamientos que no tienen naturaleza propiamente penal a causa de la enorme complejidad de la materia que protegen, más sin embargo como delitos especiales que son "... forman parte del Derecho Penal Federal, por poseer una naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal..."⁵², constituyendo figuras jurídicas delictuales, una realidad legislativa que posee modalidades y particularidades propias, pero que en nada pugnan o se oponen a los Principios generales del derecho penal común, sino que simplemente lo complementan⁵³ reconociéndolo así el Legislador en el artículo 6 del Código Penal Federal.

A estas figuras jurídicas delictuales especiales, en nuestro caso de estudio, principalmente las encontramos ubicadas dentro del Título IV, Capítulo II, Artículos 92 al 115 del Código Fiscal de la Federación, donde básicamente nos remiten a la pena correspondiente, o para el encuadramiento de la conducta correspondiente en alguno de los tipos delictuales previstos en el Código Tributario Federal.

Si partimos de la base de que no todos los integrantes de la comunidad cumplen de manera constante y espontánea con las obligaciones

⁵² MABARAK CERECEDO, Doricela.- Ob. Cit; pág. 5.

⁵³ LOMELÍ CERESO, Margarita.- Ob. Cit; pág. 157.

sustantivas y formales que les imponen las normas tributarias, ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

En este tenor, al existir los supuestos normativos en los cuales el legislador plasma ciertos deberes de conducta, que interesan en su realización a la colectividad, es lógico e indispensable que de forma correlativa y a manera de protección a los mismos, cree los supuestos hipotéticos en los cuales consigne que conductas se consideran conculcatorias de los citados deberes.

Lo anterior se plantea así, en virtud de que "Lo ilícito está constituido intrínsecamente por dos cosas: la omisión de los actos ordenados y la ejecución de los prohibidos. En otras palabras, la conducta ilícita es, simple y esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que ordena o haciendo lo que prohíbe"⁵⁴, entonces una conducta será ilícita cuando se incumpla con lo ordenado en una norma jurídica, por medio de la existencia de un comportamiento *inactivo* tendiente a la falta de realización de una conducta que el legislador manda u ordena su realización a través de la norma de Derecho o cuando se *realiza* alguna conducta que el legislador prohíbe expresamente su realización en dichas normas jurídicas.

⁵⁴ LOMELÍ CEREZO, Margarita.- Ob. Cit; pág. 157.

En un sentido también muy lato, pero dentro de la materia tributaria, la conducta ilícita se traduce en "... toda acción u omisión que importa la violación a un mandato tributario..."⁵⁵

De lo anteriormente expuesto, se colige, que al existir los supuestos normativos tributarios, mismos que al ser actualizados producen su respectiva consecuencia, como es el nacimiento del deber u obligación fiscal, que los mismos consignan, entablado la relación jurídica tributaria entre el Estado y el gobernado.

Pero puede ser que el obligado no proceda de acuerdo con lo prescrito en los citados supuestos jurídicos, actualizando con tal conducta otra u otras hipótesis normativas, en las cuales el legislador establece a las figuras ilícitas, las cuales de forma necesaria en términos amplios vinculan como respuesta a ese comportamiento contrario su consecuencia de Derecho respectiva, es decir la sanción.

En México, donde priva el monopolio acusador del ministerio público, la querrela es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal.

En la presentación de la querrela por delitos de naturaleza tributaria deben de cumplirse los requisitos de procedibilidad y que son:

⁵⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto.- Ob. Cit; pág. 137.

a).- Debe ser presentada por la autoridad competente, en este caso la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como parte ofendida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación, para los delitos de asimilación al contrabando, defraudación fiscal, asimilación a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, omisión de declaraciones, delitos relacionados por sistemas contables, destrucción de libros, determinación de pérdidas con falsedad, delitos de depositarios o interventores, delitos relacionados con las visitas domiciliarias, embargos o revisión de mercancías sin mandamiento de autoridad competente.

b).- Debe existir una relación de los hechos considerados como delictuosos, que a juicio de la parte ofendida integren el acto u omisión que sanciona la ley penal.

c).- Debe manifestarse la queja, es decir el deseo de que se persiga al autor del delito.

Esta situación es una política iniciada en la administración pública pasada, y continúa en la actual de abatir la evasión y defraudación fiscal mediante el seguimiento de las causas penales en contra de quienes se detecte la ilicitud en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La querrela presentada debe ser formulada ante la autoridad en los términos de la presentación de un escrito ejerciendo el derecho de petición, de manera pacífica y respetuosa, y sobre ella debe recaer un acuerdo de la

autoridad a quien se dirigió tal petición, haciéndosele saber al peticionario en breve término.

El principal delito por el que se querellan las autoridades hacendarias es el de la defraudación fiscal y su equiparable.

La mayoría de querellas son por este delito y los montos económicos son bastante elevados, alcanzan cifras y rangos de cientos de miles de pesos o millones, debido a las actualizaciones y multas.

También existen diversos delitos de carácter tributario, como la omisión de declaraciones, delitos cometidos por los sistemas contables, por destrucción de libros y la determinación de pérdidas con falsedad.

En todos estos delitos la Procuraduría Fiscal de la Federación es la encargada de Denunciar o Querellarse, de acuerdo a sus facultades previstas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, la querella presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación pone fin a la actuación de esta dependencia, es decir la autoridad fiscal ahora podrá ser coadyuvante en los procesos penales, pero será parte ofendida, no parte activa del proceso.

El carácter de parte ofendida que tiene la autoridad hacendaría le da la facultad para otorgar el perdón al presunto delincuente, pero la parte coadyuvante no puede interponer recursos, ya que el ejercicio de la acción penal está sujeta únicamente a la potestad del Ministerio Público Federal.

En suma, la intervención directa de la Procuraduría Fiscal de la Federación termina con la presentación de la querrela. El seguimiento de la causa, la presentación de probanzas, apelaciones, etcétera, corresponde, al Agente del Ministerio Público Federal.

De lo expuesto, se desprende que se consideran delitos fiscales graves y por los que la Procuraduría Fiscal de la Federación presentara Querrela, el contrabando establecido en el artículo 102 y los delitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 105, a los que en la practica se les a denominado equiparables al contrabando, aun cuando son tipos innominados, siempre que a estos les correspondan sanciones de 3 a 9 años de prisión y de 3 meses a 9 años de prisión, penas que se encuentran establecidas en el artículo 104 fracciones II y III de Código Fiscal, y tomando únicamente en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando; igualmente se consideran delitos graves el de defraudación fiscal establecido en el artículo 108 y todos los previstos en el artículo 109 del referido ordenamiento que también son delitos innominados, a los que se le conoce también como equiparables al contrabando, siempre y cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos o montos a que aluden las fracciones II o III del artículo 108, es decir que exceda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00 para efectos de la fracción II mencionada, o cuando sea mayor de \$750,000.00 para efectos de la fracción III.

Puede hacerse más de una critica a los delitos fiscales, sin embargo lo trascendente para efectos de este trabajo, es hacer notar, que resulta muy

desventajoso para los contribuyentes la existencia de delitos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues cabe señalar que aparte de las penas a que se pueden hacer acreedores, también existen las sanciones administrativas por las mismas omisiones que pueden servir de base para la formulación de una querrela.

5.2 Autoridades facultadas para formular querellas y declaratorias de perjuicio en materia de delitos fiscales.

Para delimitar este capítulo, necesariamente tenemos que acudir a los ordenamientos vigentes como son; el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, así como el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En primera instancia tenemos a la Procuraduría Fiscal de la Federación y a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.

Por lo que respecta a la Procuraduría Fiscal de la Federación, esta tiene como objetivo principal, ser el Consejero jurídico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo como funciones de gran importancia las siguientes:

A).- Investigar la comisión de los 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 y de los que tenga conocimiento;

B).- Formular las declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, así como las denuncias o querellas correspondientes.

C).- Formular las peticiones o querellas por la comisión de delitos previstos en las leyes que rigen a las Instituciones de Crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores y al Sistema de Ahorro para el Retiro;

D).- Realizar el seguimiento y control de los procesos originados por las declaratorias, denuncias, querellas o peticiones señaladas en las funciones anteriores, así como de aquellos en que se tenga interés;

E).- Investigar en el ámbito de competencia de la Secretaría; las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

Dichas facultades se encuentran previstas en el siguiente artículo:

Artículo 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

"XXVI. Ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; así como formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer

la petición de sobreseimiento del proceso; así como otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento;

XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda al Organismo Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda otorgar el perdón legal, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trata no manifiesten objeción en su otorgamiento;⁵⁶

XXXIX. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público por la comisión de conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal y demás disposiciones afines, así como coadyuvar con las

⁵⁶ Reforma a la fracción XXVIII, del artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de junio del 2003.

autoridades competentes en representación de la Secretaría en los procedimientos penales de que se trate⁵⁷

Lo anterior significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, tiene como atribución denunciar hechos posiblemente delictuosos, pero lo más importante del artículo transcrito, es que las actas de auditoría elaboradas por las autoridades fiscales dentro del procedimiento administrativo, se equiparan en valor probatorio a las levantadas por la policía judicial, es decir, las actas de las visitas domiciliarias de auditoría pueden servir para denunciar hechos que pudieran llegar a ser constitutivos de delitos.

En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se señalan las facultades de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, **con la reforma al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 22 de marzo del 2001, ésta se integra con las siguientes Direcciones:**

Dirección General de Delitos Fiscales;

Dirección de Defraudación Fiscal;

Dirección de Contrabando y Delitos Diversos;

⁵⁷ Diario Oficial de la Federación de fecha 21 de marzo de 2001.

Dirección General de Delitos Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita;
Dirección de Delitos Financieros;
Dirección de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita;
Dirección General de Investigaciones;
Dirección de Investigaciones;
Dirección de Apoyo Jurídico;
Dirección General Adjunta de Control Procedimental;
Dirección de Control Procedimental Metropolitana, y
Dirección de Control Procedimental Foránea.

La Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, junto con las Direcciones antes mencionadas, tienen como objetivo primordial el de formular el requisito de procedibilidad exigido por el Código Fiscal de la Federación u otras leyes, por los ilícitos materia de su competencia y controlar los procedimientos penales que se deriven de los mismos, y como función las siguientes:

A).- Investigar la comisión de delitos fiscales, los cometidos por servidores públicos de la Secretaría y de los que tenga conocimiento;

B).- Formular las declaratorias de perjuicio, denuncias o querellas correspondientes y solicitar el sobreseimiento de los procesos penales cuando proceda;

C).- Formular las denuncias o querellas ante el Ministerio Público de aquellos hechos en que la Secretaría resulte ofendida o tenga interés o conocimiento;

D).- Formular las peticiones o querellas por los ilícitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, de organizaciones y actividades auxiliares del Crédito, el mercado de valores y el sistema de ahorro para el retiro;

E).- Coadyuvar en los procesos penales en que la Secretaría resulte ofendida o tenga interés y efectuar su seguimiento;

F).- Evaluar las causas que originen las conductas delictivas en materia de la competencia de la Secretaría;

G).- Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios para la obtención de información;

H).- Fungir como enlace entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las diversas dependencias y entidades del Ejecutivo Federal o Unidades de los organismos internacionales, en los asuntos de su competencia y aquellos relacionados con la delincuencia organizada y delitos afines;

I).- Estudiar e investigar en el ámbito de competencia de la Secretaría, las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, integrando los expedientes relativos a fin de comprobar el cuerpo del delito y

la probable responsabilidad penal, para formular las querellas o denuncias que, en su caso, procedan y coadyuvar con las autoridades competentes en representación de la Secretaría en los procesos penales de que se trata.

J).- Formular y aplicar las disposiciones de carácter general para prevenir y detectar actos u operaciones, con recursos, derechos o bienes que procedan o representen el producto de un probable delito;

I).- Analizar y proponer para autorización y registro los manuales de operación originados en las disposiciones de carácter general, para prevenir y detectar actos u operaciones con recursos, derechos o bienes que procedan o representen el producto de un probable delito.

K).- Llevar y mantener actualizado el banco de datos con la información obtenida en ejercicio de sus funciones, sobre la cual se mantendrá absoluta reserva, salvo que dicha información deba suministrarse a las autoridades judiciales en los procesos del orden penal;

L).- Resolver los asuntos que las disposiciones legales aplicables a la materia de delincuencia organizada, delitos de los servidores públicos, atribuyan a la Secretaría siempre y cuando no formen parte de las facultades indelegables del Servicio.

Su competencia se encuentra regulada en el artículo 81, que dispone en lo que nos interesa lo siguiente:

Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

"I.- 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;

"II. Denunciar, querellarse, presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso; así como otorgar el perdón en los casos en que proceda siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento;

III. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida y de aquéllos de que tenga conocimiento o interés; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso; así como otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento."⁵⁸

⁵⁸ Reforma a las fracciones II y III del artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de Junio del 2003.

IV. Formular y presentar las peticiones, así como denunciar o querrellarse por la comisión de los delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores y al sistema de ahorro para el retiro, y demás instituciones que integren el sistema financiero; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

V. Coadyuvar, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a delitos en que resulte ofendida y de aquéllos en los que tenga interés;

VI. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere este artículo;

VII. Realizar el seguimiento y control de los procedimientos originados por las querellas, declaraciones de perjuicio, denuncias y peticiones formuladas por la Secretaría, así como de aquéllas en que tenga interés;

IX. Proponer las medidas preventivas tendientes a evitar hechos delictuosos o delictivos materia de su competencia;

X. ...

XII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

XXIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público, por la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal y demás disposiciones relacionadas con operaciones con bienes o recursos de actividades ilícitas o en las que sea necesario que la Secretaría presente denuncia, querrela o petición para proceder penalmente, una vez que el Servicio de Administración Tributaria le haya remitido las pruebas, constancias y demás documentación que sean necesarias para su formulación, así como coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales de que se trate.⁵⁹

Ahora bien por lo que ve a las Direcciones, éstas tienen señaladas sus facultades en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente, medularmente de la siguiente manera:

“Artículo 82. Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; así como de otros hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquéllos en los que tenga interés;

⁵⁹ Diario Oficial de la Federación del 22 de marzo del 2001.

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

III. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo;

XII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia, y

Artículo 82-A. Compete a la Dirección de Defraudación Fiscal:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión del delito de defraudación fiscal, sus equiparables y demás delitos fiscales; así como de otros hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquellos en los que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para

ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

III. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo;

VI. Tramitar y resolver en el ámbito de su competencia los requerimientos y resoluciones de autoridades judiciales, administrativas o del Ministerio Público, solicitando, en su caso, la solventación dentro del término legal a las unidades administrativas competentes;

VII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

IX. Acordar con el Director General de Delitos Fiscales los asuntos de su competencia.

Artículo 82-B. Compete a la Dirección de Contrabando y Delitos Diversos:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión del delito de contrabando, sus equiparables y demás delitos fiscales; así como de los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en el ejercicio de sus funciones y de otros delitos en que ésta resulte ofendida o que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la

responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

III. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo;

V. Estudiar las causas que originen los hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia y presentar al Director General de Delitos Fiscales las propuestas sobre las medidas preventivas y correctivas correspondientes;

VI. Tramitar y resolver en el ámbito de su competencia los requerimientos y resoluciones de autoridades judiciales, administrativas o del Ministerio Público, solicitando, en su caso, la solventación dentro del término legal a las unidades administrativas competentes;

VII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

VIII. Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios, con motivo del ejercicio de las facultades conferidas conforme a este artículo, y

IX. Acordar con el Director General de Delitos Fiscales los asuntos de su competencia.

Artículo 83. Compete a la Dirección General de Delitos Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro y demás instituciones que integren el sistema financiero y las relativas a la comisión de delitos de los servidores públicos de las entidades del sector coordinado por la Secretaría, así como de otros hechos delictuosos en que ésta resulte ofendida, o de aquéllos en los que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello, y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda; asimismo, denunciar o querellarse respecto de la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal y demás disposiciones relacionadas con operaciones con dinero o bienes de actividades ilícitas o en las que sea necesario que la Secretaría presente denuncia, querrela o petición para proceder penalmente,

una vez que el Servicio de Administración Tributaria le haya remitido las pruebas, constancias y demás documentación que sean necesarias para su formulación;

III. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo;

VII. Evaluar y someter a consideración del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones las medidas preventivas y correctivas tendientes a evitar hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia;

X. Tramitar y resolver en el ámbito de su competencia los requerimientos y resoluciones de las autoridades judiciales, administrativas o del Ministerio Público, solicitando, en su caso, la solventación dentro del término legal a las unidades administrativas competentes;

XI. Designar a los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia;

XII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

XIII. Intervenir en la obtención, análisis y estudio de la información y documentación que se solicite por parte de las autoridades competentes de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en las materias de su competencia, y

XIV. Acordar con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones los asuntos de su competencia.

Artículo 83-A. Compete a la Dirección de Delitos Financieros:

I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro y demás instituciones que integren el sistema financiero y las relativas a la comisión de delitos de los servidores públicos de las entidades del sector coordinado por la Secretaría, así como de otros hechos delictuosos en que ésta resulte ofendida, o de aquéllos en los que tenga interés;

II. Denunciar, querellarse, así como formular y presentar las declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción anterior de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello, y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

III. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo;

V. Estudiar las causas que originen los hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia y presentar al Director General de Delitos

Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita las propuestas sobre las medidas preventivas y correctivas correspondientes;

VI. Tramitar y resolver en el ámbito de su competencia los requerimientos y resoluciones de las autoridades judiciales, administrativas o del Ministerio Público, solicitando, en su caso, la solventación dentro del término legal a las unidades administrativas competentes;

VII. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

VIII. Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios, con motivo del ejercicio de las facultades conferidas conforme a este artículo, y

IX. Acordar con el Director General de Delitos Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita los asuntos de su competencia.

Artículo 84. Compete a la Dirección de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita:

I. Estudiar las pruebas, constancias, documentación e informes que le sean proporcionados por el Servicio de Administración Tributaria sobre la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal y demás disposiciones relacionadas con operaciones con dinero o bienes de actividades ilícitas o en las que sea necesario que la Secretaría presente denuncia, querrela o petición para proceder penalmente,

integrando los expedientes relativos, así como denunciar o querellarse en los casos que proceda, una vez que el Servicio de Administración Tributaria le haya remitido las pruebas, constancias y demás documentación que sean necesarias para su formulación y, coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales de que se trate;

II. Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo;

IV. Solicitar y coordinarse con las autoridades fiscales competentes para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios, con motivo del ejercicio de las facultades conferidas conforme a este artículo;

V. Designar a los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia;

VI. Representar a la Secretaría ante el Ministerio Público en el ámbito de su competencia;

VII. Tramitar y resolver en el ámbito de su competencia los requerimientos y resoluciones de autoridades judiciales, administrativas o del Ministerio Público, solicitando, en su caso, la solventación dentro del término legal a las unidades administrativas competentes, y

VIII. Acordar con el Director General de Delitos Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita los asuntos de su competencia⁶⁰

De acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la declaratoria de perjuicio únicamente puede hacerla la Procuraduría Fiscal de la Federación, por medio de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, por los delitos marcados en los numerales que son los de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales.

Ahora bien, de conformidad con lo que dispone el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el procedimiento para determinar la existencia de un ilícito tributario debe ser como sigue:

a).- Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de un determinado contribuyente, para lo cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ejercerá las facultades de comprobación que considere pertinentes.

b).- Si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina que existe la posible comisión de un ilícito, por medio de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, determinar el perjuicio fiscal causado o que se pudo causar al fisco federal. Este es un trámite de carácter interno, pero que va a tener trascendencia al convertirse en prueba pública.

⁶⁰ Diario Oficial de la Federación del 22 de marzo del 2001.

c).- La Administración General de Auditoría Fiscal Federal deberá **comunicar por escrito a la Procuraduría Fiscal de la Federación la existencia de la situación descrita anteriormente.**

d).- Corresponde a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, o al Procurador Fiscal de la Federación, presentar la querrela o denuncia correspondiente ante la Procuraduría General de la República.

1).- La Agencia del Ministerio Público Federal, es la dependencia encargada de iniciar el ejercicio de la acción penal, en contra de cualquier persona que se presume haya cometido la comisión de un ilícito de naturaleza tributaria.

Como requisito primordial, la autoridad hacendaría debe llevar a cabo la determinación de las contribuciones omitidas mediante resolución, que debe cumplir con todos los requisitos de ley y las formalidades requeridas por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, independientemente de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público decida iniciar el procedimiento penal, el cual es independiente del administrativo.

Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte tenemos a las autoridades dependientes del Servicio de Administración Tributaria a quienes la Ley respectiva y su Reglamento Interior, atribuyen en el caso que nos ocupa las siguientes facultades:

Empezaremos por señalar las contenidas en la Ley de Servicio de Administración Tributaria:

"Artículo 7o.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XII.- Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

XIII. Proponer, para su aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

"Artículo 14.- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Administrar y representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado, con la suma de facultades generales y especiales que, en su caso, requiera conforme a la legislación aplicable;

II. Dirigir, supervisar y coordinar el desarrollo de las actividades de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria;"

La Ley en cita además establece en su artículo Transitorio Tercero publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, lo siguiente:

"Tercero.- Las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan en otras leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la presente Ley, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.⁶¹

En términos generales, son éstas las disposiciones que se prevén en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, de las cuales se desprenden sus facultades para querellarse y formular declaratorias, además de muchas otras que no son objeto de este trabajo, sin embargo es pertinente hacer notar que la ley en comento es muy genérica en cuanto al señalamiento de las atribuciones, facultades y competencia del órgano referido.

Ahora bien, en forma particular el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria otorga facultades a las autoridades fiscales para querellarse o formular declaratorias de perjuicio en los siguientes artículos:

⁶¹ Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de junio del 2003.

"Artículo 4o. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

VIII.- Representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado, con la suma de facultades generales y especiales que, en su caso, requiera conforme a la legislación aplicable;

XVII.- Aquéllas que le confiere el Artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria o cualquier otra disposición jurídica.

"Artículo 17.- Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

A. Competencia:

LX.- Formular, ante el Ministerio Público competente, las denuncias, querrelas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, salvo los delitos de Defraudación Fiscal y sus equiparables, y de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como los relacionados con estos últimos y tratándose de hechos delictuosos en que la Administración General de Grandes Contribuyentes resulte afectada, o aquellos de que tenga conocimiento o interés, así como coadyuvar en todos

los supuestos anteriores con el Ministerio Público competente, en representación del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

....XXII.- Formular, ante el Ministerio Público competente, las denuncias, querellas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, salvo los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables y de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como los relacionados con estos últimos y tratándose de hechos delictuosos en que la Administración General Jurídica resulte afectada, o aquellos de que tenga conocimiento o interés, así como coadyuvar en todos los supuestos anteriores con el Ministerio Público competente, en representación del Servicio de Administración Tributaria.

XXIII.- Proponer a la autoridad competente asuntos, en los que se debe formular la declaratoria de que el fisco ha sufrido perjuicio o querella, por considerarse que respecto de los mismos, se cometió delito fiscal."⁶²
Las autoridades fiscales mencionadas son aquellas que pueden intervenir en la formulación de querellas o declaratorias de perjuicio tratándose de delitos fiscales, por lo tanto son estos los órganos facultados para llevar a cabo esta tarea.

⁶² Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995.

Son todas las anteriores autoridades las que cuentan con esta facultad, sin embargo debe destacarse que la Procuraduría Fiscal de la Federación, cuenta con una facultad mas amplia, ya que su competencia tiene circunscripción en toda la República y puede conocer de otros asuntos que no necesariamente son fiscales.

De lo mencionado anteriormente, se establece que las autoridades fiscales no solamente están facultadas para formular querellas y declaratorias de perjuicio, sino también el propio Código Fiscal de la Federación concretamente en el artículo 42, los Reglamentos Interiores referidos y la Ley del Servicio de Administración Tributaria, facultan a dichas autoridades para comprobar la comisión de delitos fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, además en forma expresa se les faculta en los Reglamentos Interiores para "comprobar" hechos que puedan constituir delitos fiscales.

Por otro lado, también hay que tomar en cuenta que aún cuando en el Código Fiscal de la Federación, se faculte a las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso comprobar la comisión de delitos de esta naturaleza, este término (comprobar) que significa según la Enciclopedia Encarta "Verificar, confirmar una cosa mediante demostración o pruebas que la acreditan como cierta" no es desde nuestro punto de vista entendido de esa manera por las autoridades fiscales, pues estas realizan en forma ilegal verdaderas investigaciones y

persecuciones que son propias del Ministerio Público Federal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 de nuestra Constitución Política General.

En efecto, estimamos que las facultades que se otorgan a las autoridades fiscales en los Reglamentos interiores mencionados, concretamente las relativas a la comprobación de hechos delictivos, y la manera en que las autoridades fiscales se allegan los elementos probatorios, resultan sumamente cuestionables y contrarios a la Constitución y a la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y su Reglamento, tal cuestión la podemos establecer de lo que señala el artículo 21 Constitucional, que en lo que nos interesa dispone: ".....La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público,....."

Por otra parte la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República establece en su artículo 2º, fracción V, que: Corresponde al Ministerio Público de la Federación:...

.....V.- Perseguir los delitos del orden federal...

Por su parte y en lo que nos interesa destacar, el Artículo 8º de dicha ley establece " Que la persecución de los delitos del orden federal a que se refiere la fracción V del artículo 2º. de esta ley comprende:

I.- En la Averiguación Previa;

a).- Recibir denuncias o querellas sobre acciones u omisiones que pueden constituir delito;

b).- Investigar los delitos del orden federal con la ayuda de los auxiliares a que se refiere el artículo 19 de esta ley, y otras autoridades,

tanto federales como de las entidades federativas, en los términos de los convenios de colaboración;

Por otro lado el Reglamento de la citada ley establece en su artículo 3, quienes son Agentes del Ministerio Público de la Federación y señala entre otros; al Procurador, Subprocuradores, etc... así como todos aquellos servidores públicos a los que se les confiera dicha calidad.

Respecto a lo anterior, es pertinente aclarar que en el referido artículo no se menciona como Ministerios Públicos a las Autoridades Fiscales y ninguna ley les confiere esta calidad, por consecuencia es muy claro que las disposiciones a que hemos hecho referencia en este punto resultan contrarias a la Constitución Política, pues se desprende del artículo 21 mencionado y así se ha reconocido en la doctrina del derecho penal, que el Ministerio Público detenta el monopolio del ejercicio de la acción penal y la facultad exclusiva de perseguir e investigar los delitos establecidos en el Código Penal en otros ordenamientos, actos que son y forman parte de la averiguación previa.

De los razonamientos vertidos podemos concluir que también resultan cuestionables las facultades que las autoridades fiscales ejercen en materia de delitos fiscales.

5.3. Delitos que se persiguen por querrela.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

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

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

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

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

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

conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

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

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

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.⁶³

De lo anterior se desprende que existen desde nuestro punto de vista, tres tipos penales principales; la defraudación fiscal y su equiparable; el contrabando y sus distintas modalidades, y los diversos delitos de carácter tributario como son; los delitos de depositarios e interventores, el rompimiento de sellos o alteración de maquinas registradoras de comprobación fiscal, el hecho de llevar a cabo visitas, embargos o revisión de mercancías sin mandato escrito de autoridad competente.

Anteriormente existía el delito de lavado de dinero, este delito fue derogado del Código Fiscal de la Federación y ya no es competencia para su investigación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero esta dependencia seguirá investigando este tipo de delitos hasta en tanto no prescriban el ejercicio de la acción penal por su comisión.

A continuación haremos referencia a los delitos fiscales que requieren querrela:

"Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

⁶³ Código Fiscal de la Federación año 2003, Dofiscal Editores, Suplemento, pág. 32 y 33

I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas.

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

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

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

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

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

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

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

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se

hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

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

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

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

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos".⁶⁴

⁶⁴ Código Fiscal de la Federación 2003, publicación del Servicio de Administración Tributaria, pág. 127

Ahora bien, este delito, el cual se refiere al contrabando, implica la idea de una operación generalmente clandestina, consistente en la importación y exportación de dinero, bienes o mercancías en contra de las normas legales vigentes, y en fraude a la hacienda pública. Su fundamento siempre es de carácter económico.

Como ya hemos visto cuáles son los requisitos para que la autoridad administrativa proceda en contra de quien presuntamente haya cometido este delito, y son:

1.- Formular la declaratoria de perjuicio sufrida por el fisco federal en los términos de la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

2.- En los términos de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, formula la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieren de permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Una vez efectuada la declaratoria de perjuicio del daño pecuniario que pudo sufrir el fisco federal, se formula querrela o denuncia, ante el Agente del Ministerio Público Federal para iniciar el procedimiento.

El elemento característico del contrabando es el consistente en omitir el pago de los impuestos de alguna mercancía que se saca o se introduce, y que este gravada con el pago de impuestos.

Es decir, para que se configure este delito requiere violarse una disposición administrativa en caso de que sea necesario el permiso de la autoridad administrativa correspondiente y que esta violación se refiera a la importación o exportación de mercancía sin el permiso de la autoridad competente, causando una merma al erario de una acción voluntaria.

Asimismo, el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación establece la pena de prisión con cuatro variantes para quienes resulten responsables de la comisión de este delito, y son:

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

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

En este caso el inculpado alcanzaría el beneficio de libertad bajo caución, ya que el término medio aritmético de la sanción no excede de cinco años.

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

III.- En mercancías de tráfico prohibido la sanción será de tres a nueve años de prisión, mismo caso en el tráfico de mercancías prohibidas

expresamente por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el artículo 131 de la Constitución.

Es decir, que se sanciona al infractor que importe o exporte mercancías prohibidas o restringidas por decreto del Ejecutivo en uso de facultades especiales y de carácter urgente para el beneficio del país, con una penalidad que no le permite alcanzar el beneficio de la libertad bajo fianza.

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

Estas sanciones se aplican a los delitos de contrabando, asimilación al contrabando y contrabando calificado en sus diferentes modalidades y conductas.

El artículo 194 del Código Penal Federal califica como delitos graves los contemplados en los artículos 104, fracciones II y III último párrafo, y 105, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

El último párrafo del artículo 104 establece que:

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

Aquí la autoridad aduanera debe calcular el monto del daño económico causado antes del contrabando, es decir, podemos considerar que se debe calcular el valor de las mercancías a precio de costo en el país en donde se adquirieron, no el valor en aduana de las mercancías, de conformidad con la redacción del presente artículo.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece como conducta delictiva para la comisión de este delito, la siguiente:

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

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

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

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

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

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

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece como conducta delictiva para la comisión de este delito, la siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c) Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

En este orden de ideas el numeral del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación indica que para que se dé el mencionado ilícito se requiere que: **"quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal"**

Pero como elemento fundamental para acreditar el cuerpo del delito o el ahora llamado tipo penal tributario, conocido como **defraudación fiscal**, es necesario acreditar o tener por comprobada a juicio del acusador y demostrar al juzgador, la intención de delinquir, lo cual se traduce en un resultado lesivo al interés económico del erario.

Un elemento necesario para configurar la existencia de esa conducta antijurídica en materia tributaria, tiene que partir de la consideración de que las leyes fiscales son, en primer lugar, de autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente, es decir, que es el obligado a su cargo, y proporciona a la autoridad hacendaria los elementos necesarios que permitan llegar a la determinación del cumplimiento total de dichas obligaciones y la expresión en cantidad líquida que debe cubrirse a favor del fisco federal, cantidad numérica a pagar que expresamente ha nacido en ley y personalizado el mismo contribuyente, al colocarse en la situación que ha dado lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

Y si es la autoridad hacendaria quien tiene las facultades expresamente establecidas en ley, también tiene el derecho a su cargo, o la

facultad para verificar la exactitud y veracidad de lo manifestado por el contribuyente, y en el caso de encontrar una o varias discrepancias entre la situación real de las actividades económicas de ese contribuyente y lo que éste ha manifestado como verídica, al ejercer la autoridad sus facultades de comprobación, es el momento en que se manifiesta la potestad de la administración pública al ejercer la facultad represiva, en contra de la conducta ilícita del contribuyente, para así inspirar en los demás, un cumplimiento más exacto de la ley.

Es cierto que la mayor parte de los contribuyentes son responsables directamente del pago del impuesto, pero también es cierto que la complejidad de las leyes tributarias hace que para el eficaz cumplimiento de éstas, es necesario que dicho contribuyente se auxilie de otras personas. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 95, establece:

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

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Es decir, que una conducta dolosa encaminada a efectuar actos de disimulo o engaño queda perfectamente encuadrada dentro de la tipificación de la conducta falaz tendiente a producir o mantener en el error a la autoridad a la cual se produce un daño patrimonial, como lo sería la conducta del infractor que llevará doble contabilidad, que omitiera ingresos dolosamente, que alterara la contabilidad por la que estuviera demostrando el estado real de sus operaciones financieras, por lo que su conducta engañosa, se va a traducir en el resultado de causar una merma al erario.

Ahora bien, si en la querella presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación no se emite la determinación del perjuicio fiscal, cuantificado en pesos y centavos, no se configura el beneficio indebido, y por lo tanto no se acredita la existencia del delito de defraudación fiscal.

El penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, hace una referencia a la autodeterminación del contribuyente, el cual puede evitar el proceso penal, si hubiese omitido el pago de alguna contribución, y entera en forma espontánea, sin que medie requerimiento alguno, la cantidad omitida más los recargos que hubiera causado.

Dicho entero debe presentarse antes de que la autoridad hacendaria descubra la omisión o el perjuicio causado al fisco federal, o antes de que exista un requerimiento de pago de dicha contribución, o que la autoridad hacendaria haya decidido hacer valer sus facultades de comprobación por medio de una visita domiciliaria, o cualquier otra gestión de comprobación y se le notifique debidamente al contribuyente.

Es dentro de este supuesto, a juicio de nosotros, el momento en que nace el acto administrativo como parte integral del proceso penal, ya que en un principio es un acto de molestia que debe estar fundado y motivado, emanado de autoridad competente, y de esta actuación, se podrá derivar la situación calificada de ilícita, pero para el subsecuente procedimiento penal no lleve en sí los vicios de procedimiento que pueden afectar el proceso.

En el último párrafo se especifica que se toma en consideración para la aplicación de sanciones el monto de las contribuciones defraudadas, aquí ya no tenemos la posible comisión del delito, sino la calificativa de que si existe defraudación, y es la autoridad administrativa la que determina esa situación al expresar "se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas", siendo que a nuestro juicio, debe ser la autoridad judicial la que determine al emitir sentencia, que realmente existe defraudación, no desde el momento de inicio de dicho procedimiento.

El delito de defraudación fiscal podemos clasificarlo como en fraude genérico, es decir, las acciones que definen al fraude son múltiples, es imposible definir las con exactitud, esta definición se encuentra contemplada en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que en sus diversas fracciones define cada acto u omisión para llegar al resultado delictivo, la omisión en el pago provisional o definitivo de alguna contribución por medio del uso de engaños o del aprovechamiento de errores llegue a obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En resumen, el delito de defraudación fiscal es el tipo específico del delito genérico de fraude y se resume en el elemento volitivo tendiente a producir el resultado atípico mediante el engaño, es decir la mentira dolosa, cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad.

Las hipótesis de los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, son conductas delictivas autónomas y por tanto debe ubicarse en la pluralidad de conductas y la pluralidad de resultados para poder decidir cual es la conducta, la unidad de propósitos y la unidad o pluralidad de resultados producidos.

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece el delito de Defraudación Fiscal Equiparada.

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

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

procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

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

Ahora bien, del artículo antes transcrito se puede decir que si existe un solo resultado, no importan los medios de realización de la conducta delictiva, ya que el delito por el que se procede penalmente en contra del presunto responsable es solamente uno, y no puede hablarse de la comisión de dos o más delitos cuando existe un solo resultado típico.

La conducta por la que se querelle la Procuraduría Fiscal de la Federación, debe estar prevista en el artículo correspondiente y determinada su sanción con exactitud, de no respetarse lo anterior, el indiciado puede, en el caso de haber sido querrellado también por otros ilícitos, con la producción de un solo resultado, argumentar que no queda debidamente acreditado el cuerpo de cualquier otro delito por el que se le indicie y, por ende, no habiéndose demostrado el cuerpo del delito de los demás, por lo tanto deberá de absolversele de la comisión de otros ilícitos, y decretarse su inmediata libertad, en lo que se refiere a algún otro delito que se hubiera imputado.

Las penalidades impuestas por la comisión del ilícito denominado **Defraudación fiscal equiparada**, se sancionan con la misma penalidad de aquella, debiéndose comprobar debidamente el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad.

Es frecuente que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelle en contra de los presuntos evasores fiscales por los delitos de defraudación fiscal y algunas otras conductas llamadas de defraudación fiscal equiparada o asimilación a la defraudación fiscal, pero a pesar de que las conductas del infractor hayan sido varias, el resultado ha sido uno solo, **la omisión de ingresos, que se traduce en el resultado de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.**

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

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

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

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

IV.- (Se deroga D.O.F. 29/XII/1997).

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

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

Este delito es de una penalidad realmente baja, no impide las molestias generadas por el proceso penal, pero en caso de ser condenada por primera vez una persona por la comisión de este delito, la sanción puede ser conmutable por una multa de carácter económico.

El no solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se traduce en que la autoridad hacendaria no puede ejercer sus facultades de comprobación al verificar el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales del infractor,

La falta del Registro Federal de Contribuyentes, es materia de otro delito, y así debe manifestarse por la autoridad fiscal en las querellas correspondientes.

La excepción es la de aquel que esté obligado a presentar solicitud por cuenta de un tercero y no lo haga, en este caso, el responsable será la

persona obligada a hacer la solicitud de inscripción, este es el típico caso del patrón que debe retener impuestos a sus trabajadores.

Otra conducta típica de omisión es no rendir informes en los plazos que la autoridad hacendaria determina, o rendirlos con falsedad.

A nuestro juicio, el presentar informes con falsedad subsume una conducta delictiva en que hay una pluralidad de acciones y unidad de resultados, con lo que únicamente se podrá tipificar y encuadrar un solo delito, ya que en caso de la falta de informes o falsedad de ellos, la autoridad hacendaria se querrela por defraudación fiscal, ya que la conducta típica es presentar una declaración dolosamente, con engaños y falsedades, la cual encuadra plenamente en este delito.

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

I.- (Se deroga D.O.F. 29/XII/1997).

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

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

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

V.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o

mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

Por lo que hace a los artículos 111 y 112 del Código Fiscal de la Federación, y por los que también para proceder penalmente se requiere la querrela, la mayoría de estos delitos participan de la naturaleza de las infracciones administrativas, pero por la gravedad en la conducta del infractor, la autoridad hacendaria determinó considerar estas infracciones en la categoría de delitos.

Estas sanciones no son penadas severamente, ya que la penalidad va de tres meses a tres años de prisión, lo que permite al indiciado, si es declarado con sujeción a proceso por un delito de esta categoría, alcanzar libertad bajo caución, operando nuevamente las reglas del concurso de delitos, en el caso de ser querrellado por la presunta comisión de varios ilícitos fiscales.

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

Ahora bien con respecto a lo anterior cabe señalar que para el caso del delito previsto en el artículo 114 del Código Fiscal Federal, se refiere a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal, por lo tanto este

delito si afecta el interés de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los del Servicio de Administración Tributaria; pues el servidor público esta llevando a cabo un acto que no ha sido autorizado por la autoridad competente.

De lo expuesto se puede concluir que la regla general es que la querrela es necesaria para estos delitos fiscales

5.4. Delitos que se persiguen por declaratoria de perjuicio.

Antes de iniciar el procedimiento penal en materia tributaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe cumplir con los requisitos necesarios para iniciarlo.

El primero de ellos se encuentra establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que dice:

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.⁶⁵

Los delitos que se mencionan en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación, se refieren, respectivamente, al contrabando y robo o destrucción de mercancía en dominio fiscal o fiscalizado.

⁶⁵ Código Fiscal de la Federación año 2003, publicado por el Servicio de Administración Tributaria Tomo I, pág. 14 y 15.

El perjuicio fiscal no debe ser meramente hipotético, sino un hecho real, de contenido pecuniario, cuya demostración previa incumbe a las autoridades fiscales que invoquen su presencia, como uno de los presupuestos necesarios para formular querellas en estos delitos.

En este tipo de delitos se está sancionado una presunción cuando se dice que pudo ocurrir o no un ilícito, pero aún así es motivo para iniciar el ejercicio de la acción penal. Es entonces cuando se observa que la diferencia entre una infracción administrativa y un delito tributario no es solamente una cuestión de grado, sino que en el Derecho positivo mexicano existe una norma jurídica penal y tributaria que carece de los requisitos de certeza para su debida aplicación.

Además la declaratoria de perjuicio o del supuesto perjuicio sólo se requiere en la probable comisión de dos ilícitos de carácter tributario, los cuales se encuentran referidos al contrabando y robo de mercancías en recinto fiscal autorizado.

Así tenemos, que la fracción II se refiere a los delitos previstos en los artículos 102 y 115 cuya redacción es la siguiente:

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

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

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

III.- De importación o exportación prohibida.

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

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.⁶⁶

Una conducta ilícita que por desgracia se ha dado con demasiada abundancia en las aduanas o recintos fiscalizados es el siguiente:

Artículo 115.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal

⁶⁶ Código Fiscal de la Federación año 2003, publicado por el Servicio de Administración Tributaria, pág. 135

o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.⁶⁷

Por su parte la fracción III, del artículo en comento se refiere a los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Para configurar el cuerpo de este delito, el apoderamiento de cosa ajena debe hacerse exclusivamente dentro del recinto fiscal autorizado. También deberá cuantificarse el monto del daño patrimonial para calificar la gravedad del delito.

Atendiendo al contenido de las disposiciones comentadas y en una interpretación estricta de ellas, se llega a la conclusión de que la declaratoria de perjuicio por regla general, es necesaria, tratándose de los delitos de contrabando, robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado y destrucción o deterioro doloso de mercancías, sin embargo esta situación no es tan clara como aparenta, pues en este caso hay que preguntarse que sucede en los supuestos establecidos en los artículos 103 y 105.

Por otro lado también llama la atención el hecho de que en los supuestos de defraudación no se menciona la declaratoria de perjuicio, cuando el propio tipo del artículo 108, señala que debe causarse un perjuicio

al fisco, por lo tanto dicho perjuicio debe cuantificarse, no obstante esta circunstancia en este delito no es necesaria la declaratoria, sin embargo si es necesaria su cuantificación.

5.5. Facultades de comprobación del Fisco Federal.

La autoridad hacendaria al momento de iniciar sus facultades de comprobación, tendientes a la comprobación de conductas que considera probablemente delictivas o al investigar fuera de una facultad de comprobación este mismo tipo de conductas, debe proceder a levantar actas debidamente circunstanciadas de todo lo actuado.

Las citadas actas constituyen elementos probatorios que la autoridad hacendaria debe utilizar dentro de un procedimiento penal ante el Ministerio Público Federal.

En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se prevén estos actos tendientes a la comprobación por parte del fisco, de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados 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** y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultados para:

⁶⁷ Ibidem p. 14 y 15

.....VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. ***Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial***, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.....”

Como se puede observar en el propio Código Fiscal de la Federación, se le faculta a la autoridad fiscal a allegarse de pruebas en la posible comisión de un delito de carácter fiscal, para integrar su querrela o denuncia, dándoles el carácter de autoridad investigadora, y así mismo sus actas que levante con motivo de su investigación, tendrán el mismo valor probatorio que las que el Ministerio Público Federal recabe a través de la Policía Investigadora Ministerial.

Lo anterior consideramos y lo cual no es materia de discusión, que se le den facultades investigadoras a la autoridad hacendaria, sino lo que es contrario a los preceptos constitucionales es el valor legal con el cual se consideran estas facultades de comprobación de la citada autoridad, situación que será abordada en el subcapítulo siguiente.

5.6- Problemática que suscitan las facultades del fisco en materia de delitos fiscales.

Como ya se menciona, la presente tesis aborda el estudio de la problemática que generan dos de las facultades concedidas por el legislador federal al fisco en materia de delitos fiscales, a saber, la querrela y las facultades investigadoras o de comprobación concedidas al fisco Federal.

Por lo que corresponde a la querrela, y como ya se indicó esta tiene su fundamento legal en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación en el caso de los delitos de contrabando, equiparable a contrabando, defraudación fiscal, su equiparable, conductas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, conductas relacionadas con llevar contabilidad, depositaria infiel, y a servidores públicos que abusen de sus funciones en materia de comprobación

En estos términos corresponde al Ministerio Público el monopolio del ejercicio de la acción penal. Aunque la regla general, acorde con el ius puniendi que es eminentemente público, establece que la acción penal se ejercite prescindiendo de la voluntad del ofendido, por política criminal, el Estado ha respetado a éste, en ciertos delitos, el derecho de determinar si se ejercita acción penal o no contra el inculpado. De manera taxativa el Estado ha establecido un catálogo de delitos cuyos efectos son considerados como lesivos, únicamente, al ofendido en lo particular y no así, a la sociedad en general. En estos casos, si bien al afectado por dichos delitos no se le

permite accionar y pretender ante el tribunal, sí, en cambio, se le reconoce y respeta su voluntad, que vincula al Ministerio Público y al órgano jurisdiccional de decidir si se ejercita o no la acción penal, y ya ejercitada, si se prosigue o no el proceso.

Si por un lado hemos afirmado que la querrela restringe el poder punitivo y jurisdiccional del Estado, por el otro debemos de reconocer los beneficios jurídicos y políticos que indudablemente representa para el propio Estado, la sociedad y el individuo en relación con aquellos tipos delictivos considerados como leves y que, por ello, afectan sólo a los ofendidos. En estos ejemplos sería inicuo que el Estado persiguiera a los culpables sin tomar en cuenta la voluntad de dichos ofendidos; en tales hipótesis es recomendable dejar su represión penal a iniciativa de aquellos. Nos referimos a conocidos supuestos delictivos, cuya persecución o procesamiento judicial, puedan inferir a la víctima un perjuicio más grave que el producido como resultado del propio delito.

“Esto sucede en aquellos casos de naturaleza íntima o delicada, en los que su publicidad o consecuencias de la persecución que se darían entre los protagonistas del delito, pueden causar más daño al ofendido que la lesión ocasionada por el ilícito. Esto se justifica, también para aquellos supuestos de ilicitud penal que afectan únicamente los intereses particulares del pasivo, o en los que, por mediar entre el acusado y el ofendido una relación de amistad, familiar o de cualquier otra índole similar determinada

por la ley, se permite con justicia al lesionado decidir si se procede penalmente o no contra el infractor⁶⁸

El maestro Manuel Rivera Silva, en su libro el Procedimiento Penal, señala con relación a lo expuesto que " Requisito indispensable de la querrela es que sea hecha por la parte ofendida, pues en los delitos que se persiguen por querrela necesaria, se ha estimado que entra en juego un interés particular, cuya intensidad es más vigorosa que el daño sufrido por la sociedad con la comisión de estos delitos. En otras palabras, se estima que en los delitos de querrela necesaria no sería eficaz actuar oficiosamente, por que con tal proceder se podrían ocasionar a un particular daños mayores que los que experimenta la sociedad con el mismo delito." ⁶⁹

Nosotros siempre hemos creído que no deben existir delitos perseguibles por querrela necesaria, debido a que el Derecho Penal tan sólo debe tomar en cuenta intereses sociales y no abrazar situaciones que importan intereses de carácter exclusivamente particular.

De las ideas en la doctrina expuestas, es posible concluir resumidamente que la querrela responde a una necesidad de proteger al ofendido particular en su honor, su prestigio, su reputación o de que sufra un daño mayor que el generado por el propio ilícito, sin que ello directamente afecte a la colectividad, es esta peculiaridad la que nos lleva también a concluir que la querrela es un derecho que es inherente a los particulares y

⁶⁸ Ibidem pág. 1477.

no al Estado, incluso que la Constitución así lo previó, cuestión que se confirma de los motivos que el constituyente sostuvo al insertar en el texto de la ley suprema este requisito para proceder al libramiento de las ordenes de aprehensión a los cuales nos referimos en el capítulo primero de este trabajo.

Otro aspecto que los estudiosos del derecho penal señalan como justificación, es "el hecho de que el delito de que se trata, afecta solo intereses particulares, e incluso el daño que producen es considerado leve, por lo que en estas circunstancias consideran que resultaría excesivo que el Estado en estos casos obrara oficiosamente y es por ello que deja al particular afectado la decisión de querellarse o en un momento dado de perdonar la ofensa, igualmente es generalizada la idea de que el derecho Penal atiende primordialmente a la protección del interés público y a la preservación del orden social, por lo tanto en las leyes penales solo deben contenerse tipos penales que abracen esa clase de intereses"⁷⁰.

Como se puede apreciar de lo expuesto, los criterios y opiniones de los tratadistas que explican y justifican la querrela en materia penal, no resultan totalmente aplicables a la materia fiscal por razones muy evidentes, tales como el hecho de que la afectación de un interés fiscal por principio de cuentas no es de índole particular, por otra parte, los delitos fiscales no buscan en el bien jurídico que protegen la tutela de intereses particulares,

⁷⁰ RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento Penal, Vigésimoquinta edición, México 1997, Porrúa, pág. 112 y 113.

sino públicos, por lo tanto es cuestionable el uso de esta figura en materia fiscal.

En consecuencia, también es cuestionable que el propio Estado detente esta facultad, pues doctrinal y constitucionalmente esta se introdujo en nuestra legislación como un derecho dirigido a los particulares a fin de tutelar sus intereses en aquellos casos en los que la víctima del delito es prácticamente la que sufre la mayor afectación y no así el núcleo social.

Otra razón legal que inspiró la creación de la querrela en materia penal como medio para la persecución de determinadas conductas delictivas, se basa en la consideración de la gravedad del daño que causan y la importancia social de cada delito, de donde se deduce que no puede pretenderse la misma justificación para la querrela fiscal, pues como se indicó los fines del derecho fiscal son de interés público.

Como se ha indicado en el caso de la materia fiscal, la facultad de querrellarse concedida al fisco federal no se justifica, en razón y por principio de cuentas desde el momento en que el legislador decide incorporar como objeto de protección jurídica a cierto bien, este adquiere la calidad, de bien jurídico, así sea este el simple deber de ayuda para con la Administración Estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal, más sin embargo al existir otras funciones como la legislativa, la judicial, así como al interior de la misma función administrativa se dan otro tipo de actividades, podemos inferir que por principio de cuentas, ese interés jurídico en tutela no sólo

⁷⁰ Ibidem p. 114

compete a la administración, sino a la entidad estatal en su conjunto como representante de la colectividad, y todo ello en pro, a la realización de una variada gama de actividades tendientes a la satisfacción de una diversidad de necesidades, pues bien para satisfacer estas, es indispensable que el estado realice erogaciones, las cuales suponen previos ingresos, es decir, le surge la necesidad al estado de contar con los medios pecuniarios que le permita afrontar tales erogaciones, que en el caso de nuestro país, basa sus expectativas de ingresos principalmente a los provenientes por concepto de contribuciones.

Lo anterior es importante, ya que como bien lo señala el Ministro Genaro David Góngora Pimentel " ' Sin duda, el estado contemporáneo es un estado tributario, es decir, un estado cuyo principal medio de subsistencia son los tributos' "⁷¹, "Esto es así en virtud de que ningún Estado podría desarrollarse a plenitud sin la captación de las contribuciones necesarias para su óptimo funcionamiento y, en consecuencia, brindar los servicios públicos que requiere la ciudadanía".⁷²

En este tenor, es obvio que el bien que se intenta proteger es un interés colectivo, es decir, el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro se encomienda tanto a las autoridades fiscales como a las jurisdiccionales a través de sus respectivos procedimientos, es el interés de

⁷¹ MÉXICO.- Poder Judicial de la Federación.- COMPROMISO.- Organismo Informativo del P. J. F.- Numero 6.- Mayo-Junio de 2000.- pág. 29.

⁷² Ibidem.

la colectividad organizada jurídicamente en el estado, en virtud de que, el mismo, incumbe de forma vital a toda la colectividad o grupo social en su conjunto como base y sustento de la comunidad estatal en la cual nos desenvolvemos, y no a la autoridad fiscal, la cual nunca podrá fungir como particular.

Con lo cual podemos decir que el interés jurídicamente protegido en menor o mayor daño que se ocasione al mismo "... Es la facultad que tiene el fisco, como representante de la comunidad, de recibir el importe íntegro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño, el menoscabo o el perjuicio que se cause o se pueda causar por el incumplimiento de esos deberes de los sujetos obligados".⁷³

Esto es así, ya que las mismas son imprescindibles para que el estado satisfaga las necesidades apremiantes de la comunidad, sin ellos como se dijo el estado se obligaría a acudir a otras fuentes de ingreso que por naturaleza son inciertas y perjudiciales para el mismo, de ahí que el legislador tutela esa necesidad apremiante, que es la obtención de ingresos tributarios, elevándola a la calidad de bien jurídico, al ser este un bien o interés de la realidad que sirve para la satisfacción de necesidades humanas colectivas, protegiéndolo contra conductas que lo lesionen o pongan en peligro; siendo una conducta de peligro para el bien en cita, cuando violenta un deber tributario de naturaleza formal, así como la misma será de daño

para el bien jurídico protegido, cuando se conculque un deber fiscal de naturaleza sustantiva.

En este orden de ideas, sobre la base de todo lo expuesto podemos concluir, que al estarse protegiendo un interés colectivo, y no particular no tiene justificación legal que se otorgue la facultad de querellarse al fisco, sino que más bien todos los delitos fiscales deben ser perseguibles de oficio.

Por lo que respecta a las facultades comprobatorias que se conceden a las autoridades fiscales con base al artículo 42, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, dispositivo que en la parte que interesa expresa lo siguiente:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados 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** y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultados para:

.....VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede

a las actas de la policía judicial, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales....."

Por su parte en el artículo 21 párrafo primero de la Constitución Federal, mismo que en la parte referida se indica lo siguiente:

Artículo 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato....."

Es pertinente que se aclare, que lo que se discute no son las facultades comprobatorias concedidas al fisco, sino el valor probatorio que se le concede por este artículo a las citadas actuaciones, lo anterior se dice así, ya que si se analiza lo que se dispone en la Constitución Federal, se parte de la idea de que de que la persecución de los delitos incumbe de forma exclusiva al Ministerio Público, y que este será auxiliado por una Policía denominada Investigadora, la cual esta bajo el mando del Ministerio Público Federal, y es la que realizará las investigaciones necesarias dentro de la averiguación previa.

En este orden de ideas, con base al artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, se concede a la autoridad hacendaria las facultades de investigación similares a las que se conceden a la Policía

Investigadora, y además se les concede el mismo valor probatorio que las que tienen en el caso de esta última.

Lo anterior es contradictorio a lo que marca la Constitución Federal, en el párrafo primero del artículo 21 de la Constitución Federal, ya que por principio de cuentas en este párrafo en ningún momento se refiere a la autoridad hacendaría, solo hace mención de la Policía Investigadora, y más grave aún como una Ley ordinaria puede conceder tal valor a las actuaciones de una autoridad en la investigación de posibles conductas que la misma considera delictuales, lo cual la hace juez y parte, es decir esta en ningún momento va actuar con imparcialidad, como si podría hacerlo el Ministerio Público como representante social, sin ningún interés específico en el asunto.

Aunado a lo anterior, si bien es cierto que no existen Ministerios Públicos Federales especializados en materia Fiscal, esto no es óbice para que estos se atengan a lo que la Secretaría de Hacienda y crédito Público les proporcione como elementos probatorios, pues estaría dejando de hacer su función que por disposición Constitucional se les confiere, y no por mandato del Legislador, además de que el fisco por razones obvias en ningún momento va a tratar de esclarecer los hechos de forma objetiva, sino que más bien a manera de presión recaudatoria, va intentar inculpar al imputado, dejándose en un grave estado de inseguridad jurídica al mismo, así como contrariándose la finalidad esencial que tiene el Organismo del

Ministerio Público, como representante social y de todo el sistema de Derecho Penal.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El Estado como producto de la naturaleza humana, se caracteriza por llevar dentro de sí una finalidad que al cumplirla le permite que se justifique la existencia del mismo, pues esa finalidad esta encaminada a la obtención del bien público, mismo que comprende la totalidad de los intereses humanos que conforman su población.

SEGUNDA.- El Derecho del Estado para crear y exigir de los gobernados ciertos ingresos, se le denomina Potestad Tributaria.

La Potestad Tributaria se encuentra legalmente establecida en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31, fracción IV que señala:

Artículo 31.- Son obligaciones de los Mexicanos:

Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que designan las leyes.

TERCERA.- Las obligaciones que surgen de los diferentes ordenamientos fiscales son obligaciones que producen una relación jurídica que vincula a dos sujetos, por un lado el Estado como único sujeto facultado para fungir en calidad de acreedor y obligado constitucionalmente a vigilar y exigir que los gobernados cumplan de forma correcta y oportuna con las disposiciones fiscales y el sujeto pasivo que tiene la obligación de cumplir con lo preceptuado en las disposiciones legales.

CUARTA.- El legislador al establecer obligaciones de naturaleza fiscal, ya sean estas sustantivas o formales, debe accesoriamente de manera consubstancial y necesaria establecer normas jurídicas que regulen el

supuesto hipotético de incumplimiento a las citadas obligaciones y así mismo en forma consecuente le asocia a tal hipótesis una sanción.

QUINTA.- Los intereses que se pretenden proteger en materia tributaria con la creación de ciertos ordenamientos tributarios no es el interés individual sino el interés colectivo, es decir el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro se encomienda tanto a las autoridades fiscales como a las judiciales a través de sus respectivos procedimientos.

SEXTA.- En nuestros ordenamientos tributarios, tres son las formas de excitar al órgano encargado de la persecución de los delitos y estas son:

La Denuncia.

La Querrela

La Declaratoria de Perjuicio.

La Denuncia podemos definirla como la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos.

La Querrela es una manifestación de voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por un sujeto pasivo o el ofendido, con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso se ejercite la acción penal.

La Declaratoria de Perjuicio, consiste en la manifestación que hace la autoridad fiscal competente de haber sufrido o de haber podido sufrir un perjuicio demostrable, real y cuantificable pecuniariamente.

SEPTIMA.- Los ordenamientos tributarios en nuestro país han ocurrido en forma indistinta a la denuncia, a la querella y a la declaratoria de perjuicio de una manera no muy ortodoxa y bastante desordenada.

OCTAVA.- Las autoridades que conocen en nuestro país de los distintos delitos tanto fiscales como financieros, tienen facultades limitadas para presentar en algunos casos denuncias, querellas o declaratorias de Perjuicio.

La única autoridad facultada totalmente para presentar estas figuras jurídicas es principalmente la Procuraduría Fiscal de la Federación, ya que las otras autoridades se encuentran limitadas en sus facultades.

NOVENA.- Tratándose de Delitos Fiscales, de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en algunos casos se requiere de la querella, en otros de la declaratoria de perjuicio y en los menos de la denuncia.

DECIMA.- Los ordenamientos que regulan las facultades de las distintas autoridades para presentar denuncias, querellas o declaratorias de perjuicio son: El reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y el propio Código Penal Federal, así como las distintas leyes financieras.

UNDECIMA.- Desde el punto de vista jurídico, podemos concluir diciendo que, no se justifica la existencia de la facultad de querellarse concedida al Fisco Federal, en razón de que los fines de la querella atienden a fines o intereses jurídicamente protegidos de los particulares, y en materia penal fiscal esta protección se da sobre un bien jurídico de naturaleza colectiva, como es el sistema recaudatorio, implementado para la obtención de los ingresos pecuniarios indispensables para sufragar los gastos públicos.

Por lo que la facultad que tienen las autoridades fiscales para formular querrelas y denuncias en materia de delitos fiscales no se justifican debido a que en los delitos fiscales que se persiguen por querrela se tutelan bienes jurídicos que son de interés social y de orden público, por lo tanto no es conveniente que quede a la discreción de algunas autoridades fiscales la decisión de en que casos se afectan los intereses de la sociedad y del propio estado. Por otra parte hay que considerar que en la doctrina de derecho penal y en nuestra Constitución esta facultad de querellarse se previno a favor de los particulares, por ende es contrario a la naturaleza de la misma el que esta se ejerza por las autoridades.

Finalmente también consideramos importante destacar en estas conclusiones que la figura de la querrela al ser discrecional para el ofendido, su formulación también se convierte en un instrumento de venganza, corrupción y un medio de extorsión que evidentemente resulta nocivo para los particulares.

DUODECIMA.- Consideramos que resulta necesario reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y los Artículos de los Reglamentos Interiores tanto de la Secretaría de Hacienda como del Servicio de Administración Tributaria, pues su actual redacción constituye un obstáculo que impide o dificulta el acercamiento de los particulares al fisco, por una parte y por otra se hace un uso indiscriminado del término querrela.

Proponemos que se lleve a cabo una reforma al artículo 92 del actual Código Fiscal de la Federación, la cual consistiría en eliminar de su redacción la facultad de querellarse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Servicio de Administración Tributaria, pasando a ser los delitos fiscales de persecución oficiosa, quedandó como facultad y obligación de la autoridad

fiscal la de formular en todos los delitos fiscales una declaratoria de perjuicio, de tal manera que se permita al Ministerio Público que conozca del asunto, valorar la situación personal del indiciado o procesado y en su caso la magnitud de la pena.

Cabe señalar que también consideramos necesario en este caso que se eliminen del Código Fiscal de la Federación, algunos delitos que se relacionan con el cumplimiento de obligaciones formales, como es la presentación de declaraciones o cuestiones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, pues incluso este tipo de conductas se encuentran también tipificadas como infracciones de carácter administrativo, por lo tanto no es congruente que exista esta duplicidad.

DECIMOTERCERA.- El cumplimiento de las obligaciones fiscales se sustenta en la autoaplicación de las leyes fiscales, esto implica que el estado deja al particular en libertad de autodeterminarse sus impuestos y de cumplir voluntaria y espontánea todas sus obligaciones, en consecuencia al preverse en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, la facultad para las autoridades fiscales de formular querrelas, se contraviene el principio de confianza y se convierte en un medio de coacción que se utiliza en algunos casos, sin que exista una norma o criterio que guíe el uso de la citada facultad.

BIBLIOGRAFIA.

AFTALION R. Enrique.- Derecho Penal Administrativo.- Argentina.- Arayú.- 1955.

BECCARIA.- Tratado de los delitos y de las penas.- 6ta. Edición Porrúa, S.A., México 1995.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio.- Derecho Constitucional Mexicano.- Undécima Edición, Porrúa.-México.- 1997.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio.- Las garantías individuales.- 29ª Edición, Porrúa.- México.- 1997.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco.- Introducción al estudio del Derecho Fiscal.- Porrúa.- México.- 1992.

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl.- Derecho Penal Mexicano (Parte General).- Décima Quinta Edición, Porrúa.- México.- 1986.

CARRILLO FLORES, Antonio; La Justicia Federal y la Administración Pública, 2da. Edición, Porrúa, México, 1973.

CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de Derecho Penal (Parte General).- Trigesimooctava Edición, Porrúa.- México.- 1997.

CASTRO, V. Juventino, El Ministerio Público en México, Funciones y Disfunciones, 6ta. Edición, Porrúa, México 1985.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Decimoséptima Edición, Porrúa, México, 1992.

DIAZ, Marco Antonio, DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL PENAL, Tomo II, México, 1998.

FENTANES MENDEZ Cesar, Los actos ilícitos de los Bancos y los Jueces, Tomo 1, Tercera Edición corregida y aumentada, México, 1997.

- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Derecho Penal Fiscal.- Porrúa, México, 1994.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Filosofía del Derecho, Porrúa.- México 1989.
- GONZALEZ SALAS CAMPOS Raúl.- Los Delitos Fiscales.- Pireznieto Editores.- México, 1995.
- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el Sistema Tributario Federal Mexicano, Editorial Anahuac, México 1984.
- KAYE, Dionisio; Derecho Procesal Fiscal, Colección Ensayos Jurídicos, 4ta. Edición, Porrúa. México, 1994.
- MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano Garza Editores, México 1993.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México, 1980.
- MARQUEZ PIÑERO, Rafael, Delitos Financieros, Porrúa, México, 1999.
- NANDO LEFORT, Víctor Manuel, El lavado de dinero. Nuevo problema para el campo jurídico, Trillas, Segunda Edición, México 1999.
- OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, La averiguación previa, Porrúa, México 1997.
- PINEDA PEREZ, Benjamin Arturo, El Ministerio Público como Institución Jurídica Federal y como Institución Jurídica del Distrito Federal, Porrúa, México 1991.
- RIVERA SILVA, Manuel- El Procedimiento Penal.- 25ª Edición, Porrúa.- México, 1997.

189

SANCHEZ León, Gregorio.- Derecho Fiscal Mexicano.- 9ª Edición, Cárdenas.- México, 1994.

SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 6ta. Edición, Porrúa, México, 1993.

URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús, Los delitos fiscales en México, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1994.

200

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2003.

Código Fiscal de la Federación, 2003.

Código Fiscal de la Federación del año 1938 y Reformas.

Código Fiscal de la Federación del año 1967.

Código Federal de Procedimientos Penales, 2003.

Código Penal Federal, 2003.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 2003.

Manual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, 2003.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1996.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2003.

201

DIARIOS OFICIALES.

Diario Oficial de la Federación del 21 de diciembre de 1938.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1947.

Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1979.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998.

Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1999.

Diario Oficial de la Federación del 23 de octubre del 2000.

Diario Oficial de la Federación del 19 de enero del 2001.

Diario Oficial de la Federación del 12 de junio del 2003.

Diario Oficial de la Federación del 17 de enero del 2003.