



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“DELITOS FISCALES. INVESTIGACIÓN POR LA
PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
EVA ISABEL ANCONA VÁZQUEZ

ASESOR:
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA

2008



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

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

Cd. Universitaria, D. F., a 31 de enero de 2008.

DR. GUSTAVO GONZÁLEZ BONILLA
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante, **ANCONA VÁZQUEZ EVA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**DELITOS FISCALES. INVESTIGACIÓN POR LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN**".

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 le 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 ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.

VER:

**A mi madre, por ser la fuente de mi
inspiración.**

**A mi padre, por ser un luchador
Inquebrantable.**

**A la Universidad, por despertarme el
ansia del conocimiento.**

**EL PAPEL DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION EN LA
INVESTIGACION DE DELITOS FISCALES.**

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION.....	3
1.1 Antecedentes.....	3
1.2 Concepto.....	15
1.3 Competencia.....	24
1.4 Facultades.....	33
1.5 Estructura.....	36
CAPITULO II CRITERIOS EN QUE SE APOYA LA PROCURADURIA FISCAL FEDERAL PARA PROCEDER PENALMENTE POR DELITOS FISCALES.....	41
2.1 Facultades de Comprobación.....	41
2.1.1 Visita Domiciliaria.....	48
2.1.1.1 Objeto de la visita domiciliaria.....	48
2.1.1.2 Requisitos de la orden de visita.....	53
2.1.1.3 Desarrollo de la visita.....	66
2.1.1.4 Plazo para la conclusión de visitas.....	77

2.1.2 Revisión de Gabinete.....	80
2.1.2.1 Objeto de la revisión de gabinete.....	80
2.1.2.2 Requisitos de la notificación de la solicitud de informes o documentos.....	83
2.1.2.3 El oficio de observaciones.....	86
2.1.2.4 Plazo para la conclusión de revisión de gabinete.....	88
2.1.3 Dictamen Contable y Compulsa a Terceros deben tener una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, previa a la determinación de un crédito fiscal.....	90
2.2 Presunciones.....	97
CAPITULO III DELITOS FISCALES.....	102
3.1 Concepto de Delito.....	102
3.2 Concepto de Delito Grave y su repercusión en materia fiscal.....	106
3.3 Concepto de Delito Fiscal.....	118
3.4 Incorporación de los Delitos Fiscales al Código Fiscal de la Federación.....	121
3.5 Delito de Contrabando.....	125
3.5.1 Hipótesis del Contrabando.....	128
3.5.2 Presunciones del Contrabando.....	137
3.5.3 Equiparables al Contrabando.....	142
3.5.4 Declaratoria de Contrabando.....	147
3.6 Defraudación Fiscal.....	149
3.6.1 Hipótesis de la Defraudación Fiscal.....	149
3.6.2 Equiparables a la Defraudación.....	156
3.7 Otros Delitos Fiscales.....	158

3.7.1 Materia del Registro Federal de Contribuyentes (ART. 110 CFF).....	158
3.7.2 Contabilidad e Información Confidencial (ART. 111 CFF).....	161
3.7.3 Depositarios e Interventores (ART. 112 CFF).....	164
3.7.4 Medios de Control y Registro (ART. 113 CFF).....	166
3.7.5 Visitas Domiciliarias o Embargos (ART. 114 CFF).....	168
3.7.6 Amenazas (ART 114-A CFF).....	170
3.7.7 Robo y/o Daño de mercancías en recinto fiscal (ART. 115 CFF).....	173
3.8 Competencia de la Procuraduría General de la Republica en materia de Delitos Fiscales.....	174
CAPITULO IV PAPEL DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION COMO COADYUVANTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL.....	178
4.1 Concepto de Coadyuvancia en relación al artículo 42, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.....	178
4.2 Querrela.....	183
4.2.1 Concepto.....	183
4.2.2 Delitos en los que es requisito previo la querrela de acuerdo al artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación.....	186
4.2.3 Casos en que no se formula querrela.....	188
4.3 Declaratoria de Perjuicios.....	190
4.3.1 Objeto de la Declaratoria de Perjuicios.....	190
4.3.2 Elementos que debe contener.....	192
4.3.3 Delitos en los que es requisito previo la declaratoria de perjuicios conforme al artículo 92, fracción II del Código Fiscal de la Federación.....	194
4.3.4 Casos en que no se formula Declaratoria.....	196

4.4 Denuncia.....	197
4.4.1 Concepto.....	197
4.4.2 Delitos que se pueden denunciar.....	199
4.5 Intervención del Ministerio Público Federal en la Investigación por la comisión de delitos fiscales.....	201
4.6 Requisitos para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgue el perdón.....	206
CONCLUSIONES.....	209
BIBLIOGRAFIA.....	214

INTRODUCCION.

La sociedad mexicana a lo largo de su historia ha contado con instituciones que protegen y defienden sus derechos ante arbitrariedades o posibles violaciones a los preceptos legalmente establecidos, sin embargo la materia fiscal podría ser la excepción, puesto que en esta área se da prioridad al interés del Estado en recaudar recursos que le permitan mantener la economía de la Nación.

Ello nos lleva a que en pleno siglo XXI apenas empiece a funcionar en nuestro país, una dependencia encargada exclusivamente de defender los intereses del contribuyente y, por el contrario, desde hace tiempo si se tenga en operación una Procuraduría Fiscal de la Federación que junto con la Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros dependiente de la Procuraduría General de la Republica, representan la fuerza intimidatoria del Estado.

Estos planteamientos nos llevan a preguntarnos mas a cerca de esta Procuraduría, que en principio seria la encargada de investigar las posibles conductas delictuosas de los causantes y a su vez, quien acciona el actuar del Ministerio Publico Federal, es decir, nuestro objetivo consiste en conocer el papel que desempeña la Procuraduría Fiscal de la Federación específicamente en la investigación de delitos fiscales.

Para ello, a lo largo de este trabajo veremos que desde que nace a la vida jurídica esta dependencia ha tenido que enfrentar una serie de reformas en su estructura interna, ello con el fin de perfeccionar su actuar. Así, en el primer capitulo se abordan básicamente, los antecedentes y las facultades de la Procuraduría Fiscal.

En el segundo capitulo referimos que la visita domiciliaria y la revisión de gabinete son, entre otras, las facultades de comprobación en que se basa la autoridad hacendaria para proceder penalmente, por alguno de los delitos fiscales contemplados en el Código Tributario. Esto nos lleva a que el legislador ha creado

todo un mosaico de figuras delictivas, a efecto de que no quede impune la conducta de un mal contribuyente.

En el tercer capítulo abordamos las figuras delictivas del contrabando, la defraudación, sus equiparables, amenazas entre otras, a fin de brindar una noción general para saber en que consisten estos ilícitos.

Posteriormente en el capítulo cuarto referimos que la única autoridad encargada de la investigación y persecución de los delitos es el Ministerio Público Federal, en tal tesitura, resulta incomprensible que en la práctica se le otorgue tal papel a la Procuraduría Fiscal, si bien es cierto, que esta investiga lo referente a las facultades de comprobación, ello no implica que su actuar deba invadir la esfera del Ministerio Público, esto es, que aporte pruebas, que incluso tienen el mismo valor probatorio que la ley concede a las actas de la policía judicial.

Por lo que nuestro planteamiento del problema fue: que se ha distorsionado en la praxis, tanto la imagen como el actuar con que debiera ejercer esta dependencia, en virtud de que posee funciones ministeriales que constitucionalmente no le corresponden.

En tal sentido, como hipótesis de trabajo se establece que ¿si conocemos la historia y las facultades que realiza esta dependencia con respecto a las figuras delictivas contempladas en el Código Fiscal de la Federación, entonces probaremos que en lugar de representar el interés de la federación en controversias fiscales, su papel radica más bien en investigar y prejuzgar como delictivas, en su caso, las conductas que realizan los contribuyentes, invadiendo con ello competencias que no le corresponden?.

Finalmente podemos concluir afirmando que se le han otorgado excesivas facultades a esta Procuraduría; sin embargo, ello no ha provocado una disminución en el índice delictivo en materia fiscal, por lo que se deben de proponer nuevos esquemas que simplifiquen los trámites para los contribuyentes,

impidiendo así que incurran en conductas ilícitas y lograr que dicha institución no se perciba por los contribuyentes como una instancia intimidatoria.

CAPITULO 1 LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION.

1.1 Antecedentes.

Desde sus inicios, la Procuraduría Fiscal de la Federación ha sido una dependencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, creada principalmente para que representara y defendiera los intereses del Fisco Federal ante todos los tribunales de la Republica e investigara los delitos de carácter fiscal.

Antes de que esta Procuraduría funcionara como tal, la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico conforme a su reglamento interior¹⁹ contaba con:

I Oficinas Superiores.

- a) Secretaria
- b) Subsecretaria
- c) Oficialia Mayor

II Oficinas de Servicios Generales.

- a) Dirección de Estudios Hacendarios
- b) Dirección de Ingresos
- c) Dirección de Aduanas

¹⁹ D.O.F. 2 de Octubre de 1946.

- d) Dirección de Bienes Nacionales
- e) Dirección de Egresos
- f) Dirección de Crédito
- g) Tesorería de la Federación
- h) Dirección de Inspección Fiscal
- i) Contaduría de la Federación
- j) Dirección Jurídica y Consultiva**
- k) Dirección Administrativa
- i) Talleres de Impresión de Estampillas y Valores
- m) Casa de Moneda
- n) Departamento de Estadística.

Dentro de las Oficinas de Servicios Generales, **la Dirección Jurídica y Consultiva** era la que tenía entre sus atribuciones esenciales defender a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante todos los tribunales de la República, así como la de consignar ante las autoridades competentes los hechos delictuosos de que tuviera conocimiento esta Secretaría, con las excepciones siguientes:

- A. Por lo que hacía al **Delito de Contrabando**, se podían presentar dos hipótesis:
 - 1) Cuando la **Dirección de Aduanas** (a la cual correspondía administrar, coordinar y controlar los impuestos, derechos y aprovechamientos aduanales), se avocara **directamente** a conocer del inicio, trámite y resolución de procedimientos que originaban los contrabandos y, enviara a la Dirección Jurídica y Consultiva, los antecedentes indispensables para que consignara los asuntos al Ministerio Público Federal.

- 2) Cuando la Dirección de Aduanas revisara de oficio o a petición de parte, las resoluciones que dicten las aduanas marítimas, fronterizas e interiores en los procedimientos de contrabando que ellas inicien o tramiten.

B. La **Dirección de Inspección Fiscal** por lo que se refiere a la correcta gestión y manejo de los fondos, valores bienes del Gobierno Federal, podía consignar directamente a la Procuraduría General de la Republica o al Representante del Ministerio Publico Federal, todos aquellos asuntos en que se presumía o comprobaba la comisión de actos delictuosos, en los casos urgentes y en los que se presentaran fuera del Distrito Federal.

La citada Dirección Jurídica, a la que podemos considerar como área de apoyo jurídico de Hacienda, tuvo una corta vigencia debido a que formalmente por Decreto del 31 de Diciembre de 1947 se creo la **Procuraduría Fiscal**, la cual sustituiría en sus funciones a la Dirección Jurídica y Consultiva.

Este Decreto preveía como atribuciones de la Procuraduría Fiscal las siguientes:

- 1 Representar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico:
 - a) Ante la SCJN en recurso de revisión
 - b) Ante el Tribunal Fiscal de la Federación
 - c) Ante el Tribunal de Arbitraje
 - d) Defender los intereses del fisco federal ante todos los tribunales de la Republica.
- 2 Investigar los delitos de carácter fiscal
- 3 Imponer multas por infracciones a leyes fiscales

- 4 Tramitar y resolver los recursos administrativos que se interpongan contra las multas

- 5 Formular proyectos de leyes, decretos, reglamentos, circulares interpretativas y demás disposiciones de carácter general cuya expedición corresponda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con la creación de esta Procuraduría se intentaba formar una unidad administrativa enfocada a conocer, tramitar o resolver (tratándose de consultas) cuestiones procedimentales, ya fueran administrativas o judiciales referentes al área fiscal, en otras palabras, era dotar a una dependencia de atribuciones específicas que permitieran una mayor y eficaz solución a problemas concretos.

Prueba de lo anterior, es que dos años después se publicó la LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO²⁰, con el propósito de fortalecer su marco regulatorio. Dentro de sus disposiciones encontramos:

- **Confirmaba el carácter de dependencia.**
- **Establecía su estructura orgánica en:**

- I El Procurador Fiscal
- II El Subprocurador Fiscal
- III El Jefe de Departamento de legislación, consulta y compilación
- IV El Jefe del Departamento de lo Contencioso
- V El Jefe del Departamento de Sanciones Fiscales
- VI El Jefe del Departamento Legal
- VII El Jefe del Departamento de Investigaciones Denuncias

²⁰ D.O.F. 31 de Diciembre de 1949.

VIII El Jefe de la Policía Fiscal

IX Los Agentes Hacendarios adscritos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al Tribunal Fiscal de la Federación y al Tribunal de Arbitraje

X Un Jefe para cada oficina, en los términos del reglamento de esta Ley

XI El numero de abogados necesarios para cada departamento y,

XII El personal que señale el reglamento de esta Ley.

- **El nombramiento del Procurador y del Subprocurador quedaba a criterio del Secretario de Hacienda.**

Las atribuciones previstas en esta Ley coincidían con las establecidas en ordenamientos expedidos anteriormente, sin embargo, es importante destacar que la Procuraduría podía:

- a) Comparecer ante la Comisión Consultiva de Finanzas en todos los casos en que la Secretaria de Hacienda debía hacerlo;
- b) Instar ante el Tribunal Fiscal de la Federación la fijación de su jurisprudencia, cuando sus salas pronunciaran resoluciones contrarias a su jurisprudencia;
- c) Ocurrir en queja ante el propio Tribunal Fiscal cuando sus salas pronunciaran resoluciones contrarias a su jurisprudencia;
- d) Denunciar ante el Ministerio Publico Federal los delitos oficiales que cometieran los que trabajaran en la Secretarias de Hacienda y Crédito Publico;
- e) Compilar las leyes, reglamentos, circulares y demás disposiciones de observancia general.

La Ley Orgánica se fortaleció, al señalar en su artículo segundo transitorio, en el sentido, de que se derogaban las disposiciones y leyes, aun las de carácter especial, exclusivamente en lo que se opusieran a esta Ley.

De igual forma, el avance que seguía la Procuraduría Fiscal en el aspecto legal, lo encontramos reflejado en las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación²¹,

²¹ D.O.F. 31 de Diciembre de 1951.

al mencionar en sus artículos 10, 168 y 185, que la Procuraduría estaba facultada para:

- Ser el órgano consultor de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público,
- Fungir como parte en los procedimientos fiscales y,
- Formular pedimento en el sentido de pronunciar sentencia favorable a la parte actora, tratándose de juicios en los que conforme a la Ley un particular no debía intervenir como tercero y que conforme al propio Código Fiscal así procediera.

No obstante lo anterior, surgieron varios acontecimientos, que provocaron la abrogación de la citada Ley Orgánica y que mencionaremos a continuación.

Durante el sexenio de José López Portillo (1976-1982) se publicó la **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**, el 29 de diciembre de 1976.

Esta Ley creó la Secretaria de Programación y Presupuesto, a la que se le asignaron las funciones relacionadas con el manejo y ejercicio del gasto público, atribuciones que antes correspondían a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Estos cambios condujeron a una reestructuración de la Secretaria de Hacienda e influyeron en la competencia sustantiva de la Procuraduría Fiscal, debido a que dejaría de conocer de los asuntos jurídicos presupuestales. Como consecuencia de lo anterior, se expidió un nuevo Reglamento Interior²², quedando integrada la Secretaria por:

- La Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público,
- La Subsecretaría de Ingresos
- La Subsecretaría de Inspección Fiscal,
- La Oficialía Mayor,
- **La Procuraduría Fiscal de la Federación.**

²² D.O.F 23 de Mayo de 1977.

En relación con esta dependencia, encontramos que sus atribuciones casi en su generalidad fueron muy parecidas a las previstas en ordenamientos anteriores, sin embargo, la diferencia radica, en que dicho reglamento sustituyo la estructura departamental antes concebida, al integrar SUBPROCURADURIAS y DIRECCIONES en su estructura, de tal suerte que el Procurador estuviera asistido por:

a) Primera Subprocuraduría Fiscal

- Dirección de Sanciones
- Dirección de Recursos y Procedimientos Administrativos

b) Segunda Subprocuraduría Fiscal

- Dirección de lo Contencioso
- Dirección de Amparos y Asuntos Laborables

c) Tercera Subprocuraduría Fiscal

- Dirección de Legislación
- Dirección de Consulta

d) Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones

e) Subprocuradurías Fiscales Auxiliares

- La Tesorería de la Federación.

Cabe destacar que es en este ordenamiento, donde se formaliza, por primera vez, la denominación de **PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION**.

No obstante los avances de este Reglamento, seguía vigente la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que fue necesario mediante la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, abrogar dicha Ley Orgánica, quedando:

“Artículo décimo primero, Se abroga la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico del 30 de diciembre de 1949, publicada en el D.O.F. del 31 del mismo mes y año”²³.

Posteriormente, se han expedido numerosos Reglamentos Interiores de Hacienda que han ido modificando las facultades y estructura orgánica de dicha Procuraduría, con el fin de perfeccionarla, logrando una mayor eficacia y eficiencia en el desarrollo de sus funciones, por lo que a continuación, se hará referencia a varios Reglamentos que consideramos son importantes para la situación actual de esta dependencia.

FECHA	DISPOSICION	CONTENIDO
DOF 31 de diciembre de 1979.	Reglamento Interior de la SHCP.	Se creo en la Procuraduría Fiscal de la Federación, la Coordinación General de Subprocuradurias Regionales y cambiaron de nomenclatura las Subprocuradurias Fiscales Auxiliares por Subprocuradurias Fiscales Regionales, estas ultimas, si bien podían realizar las mismas atribuciones que las demás subprocuradurias, pero con la salvedad de que sus funciones solo se delimitarían a un determinado ámbito territorial.
DOF 22 de marzo de 1988.	Reglamento Interior de la SHCP.	Se suprimió, en la Procuraduría Fiscal de la

²³ D.O.F. 30 de Diciembre de 1977.

		Federación, la Coordinación General de Subprocuradurías Regionales.
DOF 17 de enero de 1989.	Reglamento Interior de la SHCP.	En la citada Procuraduría, se creo la Subprocuraduria Fiscal de Control de Cambios, la cual tenia entre sus facultades ordenar y practicar visitas domiciliarias; requerir a los obligados la presentación de la documentación, contabilidad y avisos, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios.
DOF 21 de febrero de 1992.	Decreto que deroga, reordena y reforma diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.	Se dispuso la fusión de las Secretarías de Programación y Presupuesto y, de Hacienda y Crédito Publico. Con esta medida, a la Secretaria de Hacienda se le confirieron además de las atribuciones en materia fiscal, financiera y crediticia, las de programación del gasto publico, de planeacion y de información estadística y geográfica.
DOF 24 de febrero de 1992.	Reglamento Interior de la SHCP.	En la Procuraduría Fiscal de la Federación, desaparecen la Primera, Segunda y Tercera Subprocuradurías Fiscales, así como la Subprocuraduria Fiscal de Control de Cambios y, se crean las Subprocuradurías Fiscales Federales de:

		<ul style="list-style-type: none"> -Legislación y Consulta, -De lo Contencioso, -De Amparos y Asuntos Laborables, y -De Asuntos Financieros.
DOF 25 de enero de 1993.	Reglamento Interior de la SHCP.	<p>En esta disposición, desaparecen las Subprocuradurías Fiscales Regionales y la Subprocuraduría Fiscal Federal de lo Contencioso, cuyas funciones fueron asumidas por la Administración General Jurídica de Ingresos.</p> <p>La Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos y Asuntos Laborables cambia su denominación por Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos.</p>
DOF 11 de septiembre de 1996.	Reglamento Interior de la SHCP.	<p>La Procuraduría Fiscal Federal estaba integrada por:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta. -Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos. -Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros y, -Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
DOF 10 de junio de 1998	Decreto que reforma el Reglamento Interior de la SHCP.	<p>En el artículo quinto transitorio se da competencia a:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Procuraduría Fiscal de la

		<p>Federación.</p> <p>-Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.</p> <p>-Dirección General Adjunta de Investigación de Operaciones y,</p> <p>-Dirección de Investigación de Operaciones (ambas dependientes de la Secretaria antes citada).</p> <p>Para formular querellas o denuncias de la Secretaria que en su caso procedan y, coadyuvar con las autoridades competentes en representación de la Secretaria en los procesos penales de que se trate.</p>
--	--	---

En estos reglamentos, se ha podido observar una evolución en el ámbito de la Procuraduría Fiscal Federal debido a que esta debe de atender no solo las reformas que continuamente presenta el Congreso de la Unión sobre diferentes materias sino de manera específica, las circunstancias económicas que afectan al país y, por ende, repercuten en forma directa y, a veces indirecta, en las atribuciones conferidas a la citada Procuraduría, objeto de nuestro estudio.

A nadie resulta extraño, que para lograr una dependencia con facultades, competencia y objetivos claros (en cuanto a sus políticas internas), la mayor parte de las veces es necesario que transcurran los años y, quizá solo obtengamos algo parecido a lo deseado, aunque en la practica no satisfaga las expectativas del país.

Líneas arriba se hablo de una evolución, que es mas bien en sentido estructural, dado que ahora cada Subprocuraduria esta enfocada a determinadas funciones concretas, lo cual hace que se vayan especializando en su área y mantengan una relación de estrecha coordinación entre ellas y, el resto de las dependencias de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico.

Lo anterior, lleva a considerar por el contrario, que en cuanto a sus atribuciones, se ha dado un retroceso, en lo referente al monopolio que ejerce la Procuraduría Fiscal de la Federación en sus atribuciones, ejemplo de ello es que se da en exclusiva a la Subprocuraduria Fiscal Federal de Investigaciones y a una Dirección que depende de ella, antes llamada Dirección de Investigaciones y ahora conocida como DIRECCION GENERAL DE DELITOS FIOSCALES, la facultad de investigar, como su nombre lo indica, la comisión de delitos fiscales.

Si bien es cierto, que el Código Fiscal de la Federación en su articulo 42, faculta a las autoridades fiscales para allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrella o declaratoria ante el Ministerio Publico y este ejercite la acción penal por la posible comisión de ilícitos fiscales, y a su vez, la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, a través de los abogados hacendarios que designe sea coadyuvante del Ministerio Publico Federal; creemos pese a lo anterior, que es incorrecto que se hayan otorgado tales atribuciones, en vista de que por mandato de nuestra ley suprema²⁴, **la única autoridad** facultada para investigar (buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de los inculpados) así como la persecución ante todos los tribunales de todos los delitos del orden federal, incumbe al **Ministerio Publico de la Federación**, el cual esta presidido por un **Procurador General de la Republica**.

²⁴ Artículo 102 Constitucional.

El citado Procurador, tiene a su cargo para el combate a los delitos federales, entre los que se encuentra los fiscales, la llamada **Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros**, dependiente de la propia Procuraduría General de la Republica, por lo que si existe una Unidad Especializada en materia penal, que investigue este tipo de ilícitos.

Por estas y otras razones que analizaremos mas adelante, es que opinamos, que las facultades que actualmente le han sido conferidas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, exceden lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por ello, se deben analizar con sumo cuidado todas aquellas actuaciones en que se vea inmersa esta Procuraduría, a efecto de salvaguardar los derechos de los gobernados en un ámbito que es complejo y a la vez sencillo, si se tiene la asesoria adecuada.

1.2 Concepto.

En nuestro país, hablar hoy en día a cerca de la Procuración de justicia es un tema delicado, debido a que la desconfianza de la ciudadanía hacia las instituciones encargadas de esa tarea, surge a raíz de una subcultura de la corrupción y de la impunidad y más, en el sistema de justicia penal.

Por lo que toca a la corrupción, esta se ha alojado en los diversos niveles de la administración pública que va desde una ventanilla de trámites, hasta las mesas de los ministerios públicos o de los juzgados. Asimismo, se percibe que hay impunidad, no solo por la falta de consignación de los delincuentes sino también por la ausencia de castigo o reparación del daño a las víctimas de los delitos; prueba de lo anterior, es que ahora los ciudadanos tienen miedo o consideran inútil denunciar a los delincuentes, quienes generalmente quedan a la postre impunes.

Sin embargo, es importante destacar que parte del desorden que impera actualmente es también responsabilidad de las personas, las cuales queriendo simplificar tramites u obtener beneficios sobornan a los servidores públicos que trabajan en estas instituciones, es decir, en palabras de Ursus Juárez “la ciudadanía juega un doble papel como victima propiciatoria y como agente activo de la ilegalidad”²⁵, lo cual consideramos cierto.

A efecto de encontrar soluciones, es necesario resolver simultáneamente los problemas paralelos a la procuración de justicia, pues de poco servirá renovar el personal de la institución y profesionalizar a los cuerpos especializados en la persecución de los delitos sino existe una mejor distribución de la riqueza que

²⁵ Juárez Roque, Urdus. Retos y Perspectivas de la Procuración de Justicia en México en los umbrales del siglo XXI en Revista de Administración Pública, No. 97, abril, 1998, México. P. 18.

abata la pobreza extrema en gran parte del país, así como el juego de intereses de los círculos de poder que se entrecruzan con las labores de las procuradurías.

En nuestra opinión, la confianza del pueblo en la eficacia de sus sistemas de justicia, es uno de los principales retos que pueda fijarse cualquier gobierno que desee un estado de derecho acorde a las exigencias y aspiraciones de la sociedad mexicana, mientras no se logre, seguiremos estancados y perjudicándonos los unos a los otros.

Hemos hecho referencia en líneas anteriores al tema de la procuración de justicia, pero ¿Sabemos lo que implican estas palabras en el ámbito legal mexicano?. A fin de dar respuesta a la interrogante, nos basaremos en las ideas expresadas por el maestro Pedro Ojeda Paullada, que a la letra dicen:

“La Procuración de Justicia implica la tarea de asegurar el cumplimiento de las normas jurídicas y, al no estar circunscritas únicamente al ámbito penal y a la persecución de los delitos, en múltiples aspectos defiende los intereses de la sociedad y de los grupos sociales desprotegidos”²⁶.

Esta idea es importante, porque mas adelante veremos en que no se ajusta la Procuraduría Fiscal de la Federación a la cita vertida, pues podría pensarse, en un primer momento, que esta Procuraduría tiene como misión prioritaria velar por el respeto a los derechos fiscales de la sociedad, sean personas físicas o morales. Es por esto, que antes de formular un concepto de esta dependencia, debemos recordar brevemente algunos de los antecedentes principales que han delineado la forma en que se encuentra nuestro actual sistema de impartición de justicia, en donde se advertirá cuando menos, la existencia de dos vertientes:

²⁶ Ojeda Paullada, Pedro. Concepto de Procuraduría en Revista de Administración Pública, No. 97, abril, 1998, México. P. 13.

- 1) Aquellas figuras encargadas de la formulación de denuncias y de la persecución de los delitos.
- 2) La presencia de Procuradores, como letrados o representantes que brindan asistencia jurídica a los individuos o grupos desprotegidos.

Ambas corrientes continúan hasta la fecha, de ahí, que observemos, que la **Procuraduría Fiscal de la Federación** se aproxima más a la primera vertiente, ya que como vimos en el apartado anterior, desde sus orígenes fue creada principalmente para que defendiera los intereses de la federación en controversias fiscales y, no los intereses de los contribuyentes.

Derecho Romano	Aparece la pretura en el año 367 a.c. y el pretor tenía la función de administrar justicia a personas provistas del acceso a las <i>leges actions</i> ²⁷ ; es en esta figura histórica en donde se tienen los perfiles de un Procurador de Justicia actual.
Edad Media	Destacan tres figuras fundamentales: a) Procuradores del Rey , creados en 1303, por Felipe el Hermoso (rey de Francia), quien dictó una ordenanza que los facultaba para representarlo ante los tribunales. b) Attorney General , creado en Inglaterra en 1277, era el funcionario elegido y nombrado por el rey, responsable de los asuntos legales de la Corona. c) Ministerio Fiscal , creado por una ley del Fuero Juzgo en España, en donde el rey y los

²⁷ Floris Margadant, Guillermo. El Derecho Privado Romano. 22 a. Edición. Editorial Esfinge. México, 1997. p. 143.

	<p>obispos dejaban los pleitos en manos de sus mandaderos.</p> <p>Es en la baja Edad Media, donde se planteo la necesidad de que la Corona estuviera representada en los tribunales superiores.</p> <p>Es así, como mas adelante, el Fiscal seria quien actuara como acusador, mas no lo haría en nombre de la sociedad sino como manifestación del poder del mismo Monarca, quien debía defender a sus vasallos. Fue hasta la aparición de la corriente racionalista cuando se vio el sistema de fiscalias como representante de la sociedad.</p>
<p>Durante la Colonia en México</p>	<p>La administración de justicia pertenecía a las Audiencias.</p> <p>La Audiencia de México conocía tanto de las causas civiles como criminales en tres salas.</p> <p>El presidente de esta Audiencia fue el Virrey de la Nueva España y, por debajo de el existía una serie de funcionarios, entre ellos, los Procuradores, que intervenían en los procedimientos cuando estaban involucrados menores de 25 años o indios.</p> <p>En 1813, las Cortes dividieron los partidos judiciales y ordenaron que en cada uno hubiera un promotor fiscal que fuera letrado y nombrado por el Jefe Político Superior de la Provincia, sus funciones principales eran:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Defender los intereses tributarios de la Corona, - Perseguir los delitos y ser acusadores en el proceso penal, - Asesorar a los órganos que tenían a su cargo la administración de justicia.

Estos antecedentes sirven para mostrar que desde sus orígenes, todo gobierno se ha interesado por la Procuración de Justicia, con el objeto de establecer y mantener uno de los valores y sentimientos que forma parte de las grandes motivaciones que caracterizan al ser humano: **la justicia**.

La Procuración, debemos entenderla como el cuidado con que se tratan y manejan los diversos procedimientos que permiten la sana convivencia entre los habitantes, de ahí que como se advierte del cuadro anterior, la figura del Procurador, la encontramos desde la Roma Primitiva, en donde era considerado un administrador de confianza.

Esta idea no ha cambiado del todo, ya que Juan Palomar por ejemplo, define al Procurador de la siguiente forma:

“Procurador, es el que en virtud de poder o facultad de otro ejecuta en su nombre una cosa.// El que con la necesaria habilitación legal, ejerce ante los tribunales la representación de cada interesado en un juicio”²⁸.

De lo expuesto, se desprende que el concepto del Procurador guarda estrecha relación con su etimología y permite ver que a la persona que se le confiere tal designación, es el encargado de exigir la aplicación de la ley y promover todo lo conducente a la eficacia de las normas constitucionales, es por esto, que al ser defensor de determinados intereses, debe tener conciencia de lo que implica su cargo.

Levando lo anterior, al tema que nos ocupa, encontramos que el **Procurador Fiscal** “es el funcionario que ejerce en relación con los delitos fiscales, en forma

²⁸ Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas, Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2000. p. 1254.

exclusiva, la facultad de presentar denuncias, querellas y declaratorias, así como otorgar el perdón”²⁹.

Asimismo, debe destacarse que el nombramiento del Procurador Fiscal en nuestro país, tiene su fundamento constitucional en los artículos 89 fracciones II y IV, en relación con el artículo 76 fracción II, de los que se desprende que el Ejecutivo Federal puede nombrar, con aprobación del Senado, y remover libremente a los empleados superiores de Hacienda.

A mayor abundamiento, conviene mencionar que mediante el Decreto del Poder Legislativo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 1987, se señalan los nombramientos de los empleados superiores de Hacienda que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la Comisión Permanente, entre los que se encuentra el del Procurador Fiscal de la Federación.

Habrá que recordar que **la Procuraduría Fiscal de la Federación, fue creada formalmente el 31 de diciembre de 1947**, día en que 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. Cabe aclarar, que si bien cada Secretaría está estructurada internamente en una serie de órganos inferiores que van del:

- Secretario de Estado
- Subsecretarios
- Oficial Mayor
- Direcciones
- Departamentos
- Secciones
- Mesas
- Juntas

²⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal, Lazcano Garza Editores, México, 1993. p.172.

- Comisiones, hasta llegar al simple empleado.

Lo anterior no significa que no haya órganos específicos como: la Tesorería de la Federación, La Procuraduría Fiscal de la Federación; las cuales tienen atribuciones concretas otorgadas por el Reglamento Interior de Hacienda.

Mabarak por su parte, entiende que la **Procuraduría Fiscal Federal** “es la dependencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que fue creada única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de esta Secretaria de Estado” y continua al decir que “en este caso, simplemente se esta frente a un órgano jurídico de la Administración que representa fundamentalmente los intereses del Fisco Federal”³⁰.

Por lo tanto, en el tema que nos ocupa, el nombre de Procuraduría no guarda relación con la significación que tanto etimológica, constitucional y legalmente se le da a este tipo de institución, que es la de Representación Social, en otras palabras, las Procuradurías sustentan su legitimidad institucional en la historia y, en la protección de los derechos del ser humano, para así acceder al sistema de justicia; en tal virtud, observamos que existe con un particular auge en las ultimas dos décadas, una gama de organismos de carácter administrativo que tienen a su cargo la defensa de los derechos de la población en determinado tipo de relaciones jurídicas, así como a sectores desprotegidos, las mas importantes son:

- **Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo**, es una institución de asesoramiento gratuito a los trabajadores, que por su condición económica no están en posibilidades de erogar gastos en la atención jurídica de sus asuntos.

³⁰ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Ob. Cit. P.173.

- **Procuraduría Federal del Consumidor**, es un organismo que atiende las quejas de los afectados por las irregularidades en bienes y servicios y, actúa como representante de los intereses de la población consumidora ante toda clase de autoridad administrativa.
- **Procuraduría Federal de Protección al Ambiente**, tiene como atribuciones esenciales vigilar el cumplimiento de las normas y programas para la protección, defensa y restauración del ambiente; velar por los intereses de la población en asuntos ambientales, así como asesorar sobre las consultas planteadas por la población.

Debemos aclarar que tanto la **Procuraduría General de la Republica** como la **Procuraduría Agraria** son anteriores a las citadas. Básicamente la primera de ellas es la institución judicial que representa el interés social de la nación y, la segunda tiene funciones de servicio social y esta encargada de la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, ejidos, comunidades, vecindados y jornaleros agrícolas.

En nuestra opinión, La **Procuraduría Fiscal Federal** es una institución gubernamental administrativa dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, que procura la defensa y, en su caso, el pago de créditos fiscales, en todas aquellas controversias en que el Fisco Federal se vea involucrado.

Coincidimos con Mabarak, cuando dice que la citada Procuraduría es un órgano jurídico, ya que lo hace con base en el Reglamento Interior de Hacienda, el cual faculta a esta dependencia a que sea el órgano jurídico de esta Secretaria de Estado.

A su vez, Gómez Gordillo, comenta que a la luz de las disposiciones vigentes la Procuraduría Fiscal de la Federación “es una unidad administrativa dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, encargada en términos generales,

de asesorar y representar al titular de la misma, así como de resguardar el interés fiscal de la federación”³¹.

Se ha tratado en este punto de dar una noción acerca de una de las principales dependencias más importantes actualmente en el País, pues como se ha podido apreciar, esta Procuraduría no fue creada para que tuviera una Representación Social sino más bien, una Representación Gubernamental enfocada al aspecto Tributario Federal; de ahí, que resulte incongruente que los contribuyentes hasta el día de hoy, siendo quienes a través de sus impuestos colaboran en el sostenimiento económico de la nación, no hayan tenido anteriormente una institución que los orientara y resguardara sus derechos como en el caso de los trabajadores, consumidores o campesinos.

Por el contrario, la autoridad se ha ensañado con los causantes y, muchas veces, con el pretexto de incrementar la recaudación mal interpretan o confunden las leyes en su beneficio, lo que provoca que las conductas de los contribuyentes encuadren en hipótesis tipificadas como delitos.

Para nadie es un secreto que la materia fiscal esta llena de tecnicismos y formulas que no son comprensibles para el ciudadano común, por lo que se necesita apoyo, a efecto de no caer en las conductas sancionadas por el Código Fiscal de la Federación y así, evitar ser sorprendido por las autoridades hacendarías. Con el propósito de subsanar lo anterior, en fechas recientes, nuestros legisladores al fin crearon la Ley que regula a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con lo que se espera poner fin a la oleada de injusticias que se cometen en esa materia, si bien es cierto, que el propio Código en su artículo 18-B contempla esta figura, a partir del 2006 dejo de ser letra muerta, puesto que ya existe una ley orgánica que le da vida, en cuanto a su competencia, estructura funciones, etc.

³¹ Gómez Gordillo y Ruelas, Ismael. Procuraduría Fiscal de la Federación en Revista de Administración Publica, No. 97, abril, 1998, México. P.49.

Siguiendo estas ideas, esperemos que con el funcionamiento de este organismo, realmente en la práctica sea autónomo y que no solo cuente con autonomía técnica y operativa, esto es, que solo se le otorguen facultades de decisión limitadas; por el contrario lo deseable es que tenga personalidad y patrimonio propio, para que sea mas independiente al momento de emitir sus opiniones, en aquellos asuntos referentes a su ámbito competencial.

De ahí, que lo interesante va a radicar en el hecho, de si será también una dependencia de Hacienda, porque entonces dicha Secretaria ¿se convertirá en juez y parte de sus propios asuntos? Es decir, en un futuro próximo ¿existirá en nuestro sistema legal tributario, dos Procuradurías, una que defienda los intereses de la federación y la otra, que resguarde los derechos de los causantes y que ambas dependan del mismo Órgano del Estado?.

Pese a lo expuesto, dudamos que el funcionamiento que tiene este nuevo organismo, influya en la concepción que se tiene de la actual Procuraduría Fiscal de la Federación y más en su competencia, que como a continuación veremos es amplia y compleja.

1.3 Competencia.

El tema de la competencia, es esencial para cualquier área del derecho puesto que permite conocer el ámbito en el que puede actuar determinada autoridad, sin transgredir o invadir, otras funciones otorgadas por la ley. Creemos importante, antes de adentrarnos al tema de la competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación, saber que se entiende por este concepto.

Es así, que Rafael De Pina sostiene que es: “la potestad de un órgano de jurisdicción para ejercerla en un caso concreto”.³²

Sin embargo, en el lenguaje jurídico actual, suele confundirse la jurisdicción con la competencia como si fueran sinónimos. Esta confusión se origina quizá por la íntima relación que priva entre los dos temas, de ahí que debemos entender por **competencia** “un concepto que se aplica a todos los órganos del Estado, para indicar la esfera o el ámbito, dentro del cual aquellos pueden ejercer validamente las funciones que le son propias”.³³

Es decir, el juzgador es el titular de la función jurisdiccional pero no la puede ejercer en cualquier tipo de litigios, sino en aquellos en los que es competente.

Por su parte, la jurisdicción “es una función soberana del Estado, realizada a través de una serie de actos que están proyectados o encaminados a la solución de un litigio o controversia, mediante la aplicación de una ley general a ese caso concreto para solucionarlo o dirimirlo”.³⁴

Por lo expuesto, sacamos en claro que la jurisdicción es una función del Estado, mientras que la competencia es el límite de esa función, esto es, el ámbito de validez de la misma.

Cuando definimos a la competencia como el ámbito dentro del cual un órgano de autoridad puede ejercer validamente sus atribuciones, vemos reforzado nuestro decir con lo dispuesto en la ley suprema, cuando establece que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente...”.³⁵

Tal orden de ideas nos lleva a concluir que la **competencia** al formar parte de la garantía de legalidad, es una condición que deben de satisfacer no solo los

³² De Pina, Rafael. Diccionario de Derecho, XXVII Edición, Editorial Porrúa, México, 1999. P. 172.

³³ Ovalle Favela, José. Teoría General del Proceso, 4ª. Edición, Editorial Harla, México, 1998. P. 111.

³⁴ Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso, 9ª. Edición, Editorial Harla, México, 1998. P. 87.

³⁵ Artículo 16 Constitucional.

juzgadores, sino toda autoridad, ya sea legislativa, administrativa o judicial, con el objeto que todo gobernado tenga la seguridad de que todo acto de molestia dirigido a el, debe provenir siempre de una autoridad que actúa dentro de una esfera en la cual puede validamente desempeñar sus funciones.

Por lo que toca a la materia fiscal, encontramos que las autoridades administrativas federales son básicamente:

a) **Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

- Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
- Subsecretaría de Ingresos³⁶
- Subsecretaría de Egresos
- Oficialía Mayor
- **Procuraduría Fiscal de la Federación**
- Tesorería de la Federación
- Unidad de Comunicación Social y Vocero
- Unidades de Coordinación con Entidades Federativas
- Órganos Desconcentrados

b) **Organismos Fiscales Autónomos**

- Instituto Mexicano del Seguro Social
- Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es una de las 18 Secretarías de Estado que actualmente integran a la Administración Pública Centralizada, fue creada entre otras cosas, para el despacho de los negocios del orden administrativo tendientes a las políticas recaudatorias de las contribuciones

³⁶ Cabe aclarar que por Decreto del 15 de diciembre de 1995 se creó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, lo cual implicó que la Subsecretaría de Ingresos se desincorporara de Hacienda y formara parte del SAT, sin embargo, para 1998 esta Subsecretaría vuelve a reincorporarse a la SHCP.

fiscales federales (cuya omisión constituye la causa fundamental de la tipificación de los delitos fiscales), encomendadas al Poder Ejecutivo de la Unión; su competencia encuentra su fundamento legal en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual dispone en 25 fracciones el ámbito en el que puede actuar. Por lo que hace al tema que nos ocupa solo referiremos las fracciones vinculadas con este.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL	
“ARTICULO 31. A la Secretaria de Hacienda y Crédito Público corresponde:	
FRACCION	CONTENIDO
III	Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del departamento del Distrito Federal;
VI	Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;
XI	Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
XIII	Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
XXV	Las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

Se ha podido observar que a la Secretaria de Hacienda le han sido encomendadas atribuciones que son esenciales para el sostenimiento de las políticas financieras y crediticias del país, razón por la que dicha Secretaria debe velar porque se apliquen y cumplan las disposiciones fiscales en caso contrario, ejercer los mecanismos establecidos en la ley para lograr su cumplimentación; de

ahí que resulte necesario que exista una dependencia específica de la propia Secretaría que lleve a cabo esa tarea, con el fin de que no se extiendan las atribuciones a otras dependencias y se pierda el objetivo principal.

Es así como se ha establecido a través del Reglamento Interior vigente de Hacienda, que sea **la Procuraduría Fiscal de la Federación** la dependencia encargada de conocer, como a continuación veremos, todo lo relacionado a la investigación sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales, lo anterior, sin menoscabo de otras atribuciones que también le han sido conferidas y que solo señalaremos brevemente, en vista de que no se relaciona directamente con nuestro tema.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.	
“ARTICULO 10 COMPETE AL PROCURADOR FISCAL DE LA FEDERACION:	
FRACCION	CONTENIDO
I	Ser el Consejero Jurídico de la Secretaría,
XV	-Representar con excepción del juicio de amparo cuando se actúe como autoridad responsable, el interés de la federación en controversias fiscales... -Va a representar a la Secretaría y a las demás autoridades dependientes de la misma en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos ante los tribunales de la República y ante otras autoridades competentes... -Así como en asuntos en que sea parte o cuando sin serlo requiera su intervención la autoridad que conoce del juicio o del procedimiento, o tenga interés para intervenir

	conforme a sus atribuciones...
XXVI	<p>-Ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaria en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes...</p> <p>-Formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso...</p> <p>- Otorgar el perdón en los casos que proceda siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaria que tengan ingerencia o interés en el asunto no manifiesten objeción en su otorgamiento.</p>
XXVIII	<p>-Denunciar o querellarse ante el Ministerio Publico Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaria en el desempeño de sus funciones...</p> <p>-Denunciar o querellarse ante el Ministerio Publico competente de los hechos delictuosos en que la Secretaria resulte ofendida o en aquellos que tenga conocimiento o interés...</p> <p>-Coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Publico en representación de la Secretaria...</p> <p>-Cuando proceda otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Publico competente que solicite el sobreseimiento en los procesos penales.</p>
XL	<p>-Ordenar y practicar en relación a las investigaciones sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras y, en su caso, sobre los hechos en que el Fisco Federal pudiera querellarse, denunciar,</p>

	<p>formular declaratorias, haya sufrido o pueda sufrir perjuicio, las visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones, verificaciones y los demás actos que establecen las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de los contribuyentes, responsables solidarios, terceros relacionados con los contribuyentes y demás obligados en materia de impuestos...</p> <p>-Ejercer sus facultades de comprobación en recintos fiscalizados...</p> <p>-Prorrogar los plazos en que se deba de concluir las visitas domiciliarias.</p>
XLI	<p>-Requerir, en relación a las investigaciones sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras y, en su caso, sobre los hechos en que el fisco federal pudiera querellarse, denunciar, formular declaratoria, haya sufrido o pueda sufrir perjuicio, que lleve a cabo en el ámbito de su competencia a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios, o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos, instrumentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo...</p> <p>- Recabar de los servidores públicos, fedatarios y personas autorizadas por la Secretaria que sean terceros relacionados con los contribuyentes, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión...</p> <p>-Emitir los oficios de observaciones, el de</p>

	conclusión de la revisión, y en su caso, el de prórroga del plazo para concluir la revisión.
XLIII	Solicitar a las autoridades competentes del Servicio de Administración Tributaria, el apoyo que estime necesario para la práctica de los actos de fiscalización que lleve a cabo.
XLIV	Realizar el seguimiento y control de los procesos originados por las querellas, declaraciones de perjuicio, denuncias y peticiones formuladas por la Secretaría, así como aquellos en que tenga interés.
XLVI	Elaborar el dictamen técnico contable y la cuantificación del perjuicio ocasionado al Fisco Federal...
LIX	...Allegarse de las pruebas necesarias para que la Secretaría formule la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público e intercambiar información con otras autoridades fiscales.
LXI	Notificar los actos relacionados con el ejercicio de sus facultades de comprobación...
LXVIII	Poder determinar, incluso presuntivamente, los impuestos, y sus accesorios de carácter federal...
LXXI	<p>-Conocer de las visitas domiciliarias u otras revisiones que mediante el ejercicio de facultades de comprobación sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales y aduaneras en la materia de su competencia, practiquen otras autoridades competentes...</p> <p>-En los casos que se descubran hechos en que el Fisco Federal pudiera querrellarse, denunciar, formular declaratoria, haya sufrido o pueda sufrir perjuicio, de los que le informaran...</p> <p>-Podrá habilitar personal para conocer de los casos que considere se encuentren en las</p>

	hipótesis citadas, y las autoridades que correspondan deberán permitir a ese personal, el acceso a toda la documentación e información para su revisión y obtención de datos...”.
--	---

Ciertamente, la competencia que le ha otorgado el Reglamento Interior de Hacienda a esta dependencia, es amplia, en razón, de que se enlistan en el artículo 10 del citado Reglamento, 75 fracciones, en las cuales se detalla, los asuntos de que puede conocer.

En líneas anteriores, solo mencionamos las fracciones que se relacionan con el tema de los delitos fiscales, ello debido, a que es parte de nuestro objeto de estudio. Por tanto, la elaboración de nuestro cuadro, permite que podamos extraer de forma concreta, los puntos sobresalientes que caracterizan en nuestra opinión, la esencia de la Procuraduría Fiscal Federal, y son:

- La función de **Consejero Jurídico**,
- La función de **Representación**, ya sea de la federación, de la Secretaría de Hacienda o de las autoridades dependientes de ella,
- La función de **Investigación**, sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales o sobre hechos en que el fisco federal pueda querellarse, denunciar, presentar declaratoria; con el objeto de allegarse de las pruebas que estime necesarias,
- El ser **Coadyuvante** del Ministerio Público,
- La facultad para **otorgar el perdón legal** cuando proceda.

Sobre estos cinco puntos, es en donde se percibe con mayor fuerza, que casi todas las atribuciones en materia penal-fiscal, le han sido otorgadas al Procurador Fiscal de la Federación y no a otras dependencias. De ellas iremos haciendo referencia en los siguientes apartados que componen nuestro trabajo

Ahora toca señalar brevemente, otras atribuciones, que también son importantes para esta dependencia y que le permiten tener un conocimiento más amplio en el tema de la Hacienda Publica Federal, puesto que puede:

-Formular la documentación relativa a los proyectos de iniciativas de leyes o decretos, que el Secretario proponga al Presidente de la Republica

-Realizar estudios comparados de los sistemas de hacienda pública de otros países,

-Compilar la legislación y la jurisprudencia en la materia competencia de la Secretaría

-Integrar la relación de las entidades paraestatales de la Administración Publica Federal,

-Realizar investigaciones sobre el cumplimiento de obligaciones aduaneras, etc.

Si bien la lista es larga, la mayor parte de las fracciones están relacionadas entre si, lo que permite observar que esta Procuraduría, realiza varias funciones que son esenciales para la cultura tributaria de la Nación y, normalmente poca referencia hacen los autores que abordan la materia fiscal en su aspecto penal. Por lo pronto, hemos precisado, cuales de esas 75 fracciones, aluden a el papel que representa la Procuraduría Fiscal de la Federación en la investigación de Delitos Fiscales.

1.4 Facultades.

La Procuraduría Fiscal de la Federación para mejor proveer en su ámbito competencia, referido a los delitos fiscales que contempla el Código Fiscal de la Federación del artículo 92 al 115-BIS, ha facultado por medio de su Reglamento Interior vigente a la **Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones** para que investigue este tipo de ilícitos, y quien a su vez se ha dividido en:

- Dirección General de Delitos Fiscales,**
- Dirección General de Delitos Financieros,**
- Dirección General de Fiscalización,**
- Dirección General de Control Procedimental.**

Si bien estas cuatro Direcciones guardan una relación de estrecha coordinación entre ellas a efecto de tener información mas completa, puesto que son parte de la misma Subprocuraduría, cada una de ellas se enfoca a conocer de aspectos específicos, que permiten complementar los asuntos de que tengan conocimiento, por lo tanto, procederemos a mencionar con base en el Reglamento Interior vigente de esta dependencia algunas de las facultades que consideramos mas importantes.

Es así como el Reglamento Interior vigente faculta a la **Dirección General de Delitos Financieros**, a que se encargue de estudiar y recabar las pruebas,

constancias, documentos e informes sobre los delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, a las organizaciones auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro y demás instituciones que integran el sistema financiero

Por su parte, la **Dirección General de Fiscalización** esta facultada por su Reglamento a:

- Investigar el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras.
- Los hechos en que el fisco federal pudiera querellarse, denunciar, formular declaratorias, pudiendo allegarse y requerir toda la información y documentación necesaria para su investigación.
- Ordenar y practicar, visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones y demás actos que establecen las disposiciones fiscales.
- Requerir dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros relacionados con las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
- Ordenar y practicar el embargo precautorio de recursos y bienes del contribuyente, para asegurar el interés fiscal.
- Elaborar el dictamen técnico contable y la cuantificación del perjuicio ocasionado al fisco federal.
- Poder determinar incluso presuntivamente, los impuestos y sus accesorios de carácter federal.

A su vez, la **Dirección de Control Procedimental** es quien coordina el seguimiento y control de los procedimientos originados por las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicios presentados por la Secretaria, así como de aquellas en que esta tenga interés.

- Coadyuvar con las autoridades competentes para la integración de los procedimientos penales que sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigación.

-Recabar directamente y estudiar las pruebas, constancias, documentos e informes sobre la comisión de los delitos en que la Secretaria resulte ofendida o que tenga interés.

Al final hemos dejado a la **Dirección General de Delitos Fiscales**, en razón de que es quien va a:

-**Recabar** y estudiar las pruebas, constancias, documentos e informes sobre la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; así como de otros hechos delictuosos en que la Secretaria resulte ofendida o tenga interés, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y de la probable responsabilidad penal, así como instruir la integración de los expedientes relacionados con dichas investigaciones.

-**Denunciar**, querellarse, así como formular y presentar las Declaratorias de perjuicio que deben hacerse al Ministerio Público.

-**Otorgar el perdón** en los casos que proceda.

-**Coadyuvar** con las autoridades competentes, en representación de la Secretaria en los procedimientos penales.

-Solicitar y **coordinarse con las autoridades fiscales competentes** para la práctica de los actos de fiscalización que sean necesarios.

Como se advierte y con base en su propio Reglamento, la **Dirección General de Delitos Fiscales**, es quien va a integrar el informe completo a cerca de la presunta comisión de ilícitos fiscales y lo va a presentar ante las autoridades competentes. Sin embargo, para integrar tal información, debe obtener en primer lugar, de las demás Direcciones de la Subprocuraduría de Investigaciones, los datos que necesite y, posteriormente de las unidades Administrativas de la Secretaria de Hacienda, a fin de completar su investigación.

La citada Dirección como hemos visto, ejerce facultades que permiten simplificar el trámite, para que la Procuraduría Fiscal en su conjunto, sea quien presente los medios de prueba que permitan investigar, a las autoridades penales federales, si realmente se ha cometido uno de los ilícitos tipificados por el Código Fiscal de la Federación, y proceder en su caso, con el ejercicio de la acción penal.

1.5 Estructura.

La mayoría de las dependencias que hoy en día integran la Administración Pública, han sufrido a través del tiempo diversos cambios, en lo referente a sus políticas internas, lo cual les ha permitido mejorar, en muchos casos, las tareas que les han sido asignadas.

La Procuraduría Fiscal de la Federación al no ser la excepción, ha visto modificada su estructura interna en varias ocasiones; sin embargo, antes de mencionar su situación actual, creemos necesario señalar la importancia que tiene esta dependencia para la Secretaría de Hacienda, por medio del siguiente esquema:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
- Subsecretaría de Egresos

- Subsecretaria de Ingresos
- Oficialia Mayor
- Procuraduría Fiscal de la Federación**
- Tesorería de la Federación
- Unidades de Coordinación con Entidades Federativas
- Unidades de Comunicación Social y Vocero
- Órganos Desconcentrados (entre los que se encuentran el SAT, INEGI, CNBV, CNSF, CONSAR)
- Órgano Interno de Control.

Este esquema refleja que la Procuraduría Fiscal Federal guarda la misma jerarquía y por lo tanto, no se encuentra supeditada a ninguna de las demás entidades. A quien si debe de rendir informe directo de sus actividades es a la Secretaria de Hacienda, en vista, de que depende de ella.

Lo anterior nos lleva a afirmar que las atribuciones otorgadas a esta dependencia, son de vital importancia para el desempeño de las funciones que le han sido asignadas a esta Secretaria.

Es así como a partir del 22 de mayo de 1977, día en que se publico en el Diario Oficial de la Federación, la reforma al Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, en la que se sustituye la estructura departamental hasta entonces concebida en la Procuraduría Fiscal, puesto que se integran Subprocuradurias y Direcciones.

A continuación haremos una referencia breve a los principales cambios desde 1977 hasta nuestros días, en esta materia.

PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION (ANTES DEL 24 DE FEBRERO DE 1992).	
PRIMERA SUBPROCURADURIA FISCAL	SEGUNDA SUBPROCURADURIA FISCAL
TERCERA SUBPROCURADURIA FISCAL	SUBPROCURADURIA FISCAL DE INVESTIGACIONES

PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION (DESPUES DEL 24 DE FEBRERO DE 1992)	
SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE LEGISLACION Y CONSULTA	SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE LO CONTENCIOSO
SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE AMPAROS Y ASUNTOS LABORABLES	SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE ASUNTOS FINANCIEROS

Es el 23 de enero de 1993, cuando la Subprocuraduría Fiscal Federal de lo Contencioso desaparece y sus funciones fueron asumidas por la Administración General Jurídica de Ingresos y, la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos y Asuntos Laborables cambia su denominación por la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos.

PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION (DESPUES DEL 11 DE SEPTIEMBRE DE 1996).			
SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE LEGISLACION CONSULTA		SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE Y AMPAROS	
SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE ASUNTOS FINANCIEROS		SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACION	

Si bien en 1996 esta Procuraduría ya contaba con las Subprocuradurías que tiene hasta la fecha, no era así en el desglose de cada una, por lo que el siguiente cuadro nos permite mostrar su **estructura actual**.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.			
PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION (Actualmente).			
SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE LEGISLACION Y CONSULTA	SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE AMPAROS	SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE ASUNTOS FINANCIEROS	SUBPROCURADURIA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES
Dirección General de Legislación y	Dirección General de Amparos contra leyes	Dirección General de Asuntos Financieros	Dirección General de Delitos Fiscales

Consulta, Entidades Paraestatales y Fideicomisos		"A"	
Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal y Presupuestaria	Dirección General de Amparos contra actos administrativos	Dirección General de Asuntos Financieros "B"	Dirección General de Delitos Financieros
Dirección General de Apoyo Técnico	Dirección General de Asuntos Contenciosos y Procedimentales		Dirección General de Fiscalización
			Dirección General de Control Procedimental

La estructura que tiene la Procuraduría Fiscal en nuestros días, es consecuencia de las numerosas reformas que ha sufrido el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda para ajustarse a las necesidades de la Nación.

Estos cambios, han servido para especializar a la Subprocuraduría y Direcciones que tiene bajo su mando esta dependencia y así contar con información, que permita en su caso, iniciar un procedimiento penal ante las autoridades competentes. Asimismo, el artículo 96 de este Reglamento permite la creación de Direcciones Regionales de esta Procuraduría Fiscal, cuyo nombre y sede son:

- a) Dirección Regional de la PFF "A", con sede en: Chihuahua, Chihuahua.
- b) Dirección Regional de la PFF "B", con sede en: Monterrey, Nuevo León.
- c) Dirección Regional de la PFF "C", con sede en: Guadalajara, Jalisco.
- d) Dirección Regional de la PFF "D", con sede en: Naucalpan, Estado de México.

e) Dirección Regional de la PFF “E”, con sede en: la Ciudad de Tuxtla Gutiérrez Chiapas.

En este capítulo se ha visto propiamente el nacimiento a la vida jurídico-tributaria de la Procuraduría Fiscal de la Federación, la cual en ningún momento, desde su creación hasta nuestros días, ha dejado de ser dependiente de Hacienda, y cuya misión prioritaria radica en representar el interés del Fisco Federal en aquellos asuntos en que resulte ofendido, lo anterior, sin menoscabo de otras competencias que también le han sido asignadas. De igual forma, se ha señalado cuales son las Subprocuradurías y demás Direcciones en que se apoya para mejor proveer y específicamente, se han visto las atribuciones de aquellas inherentes al ámbito penal, que tienen como fin aportar elementos de prueba, para en su caso iniciar un procedimiento penal.

Una vez que hemos detallado las funciones y estructura de la Procuraduría Fiscal Federal podemos pasar a analizar los criterios en que se apoya esta dependencia para proceder penalmente por delitos fiscales.

CAPITULO II CRITERIOS EN QUE SE APOYA LA PROCURADURIA FISCAL FEDERAL PARA PROCEDER PENALMENTE POR DELITOS FISCALES.

2.1 Facultades de Comprobación.

Las autoridades fiscales en nuestro país, cuentan con facultades para cerciorarse si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas, o bien, para verificar el debido cumplimiento de que todas las obligaciones establecidas en la Ley impositiva sean satisfechas en tiempo y forma, es decir, la autoridad corrobora que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones fiscales.

Cuando se hace mención a las autoridades fiscales, el Código Fiscal de la Federación se refiere a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, al Seguro Social, al Infonavit a las Tesorerías Estatales y municipales.

En este tenor de ideas, el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela opina que la **autoridad** "es el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas

en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa”³⁷

De lo anterior, concluimos que **la autoridad es el órgano perteneciente a la estructura gubernamental, cuyo propósito es lograr el cumplimiento de la ley, en nuestro caso, de la materia fiscal federal.**

Es así como nuestra legislación tributaria regula dichas facultades en el **artículo 42 del Código Fiscal de la Federación**, que en su primer párrafo señala:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los 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...”

Este artículo nos indica que solamente las autoridades fiscales son las únicas facultadas por ley para comprobar que efectivamente todos los causantes cumplen en tiempo y en forma correcta con las obligaciones que a su cargo señalan los ordenamientos legales aplicables.

Lo anterior se quiere lograr a través de diferentes acciones que menciona dicho artículo y a las que nos referiremos líneas mas adelante.

Esta facultad, sin embargo, encuentra su sustento constitucional y no solo legal, en el artículo 16, párrafo onceavo de nuestra Carta Magna³⁸.

El citado artículo 42, a su vez, señala en ocho fracciones las prerrogativas que se les han conferido a las autoridades fiscales, con el objeto de facilitar su labor de fiscalización y que a continuación hemos sintetizado:

³⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. 23ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 1991. P. 299.

³⁸ Este párrafo nos dice que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se hayan cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se hayan acatado las disposiciones fiscales sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

- 1 Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales.
- 2 Requerir la exhibición de la contabilidad (a esta facultad se le conoce comúnmente como Revisión de Gabinete).
- 3 Practicar visitas domiciliarias.
- 4 Revisión de dictamen de contador publico.
- 5 Verificar la expedición de comprobantes.
- 6 Practicar avaluos o verificación física de bienes en transportes.
- 7 Recabar de funcionarios y empleados públicos y, de fedatarios, informes y datos.
- 8 Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.**

A continuación elaboraremos un cuadro con las facultades que consideramos más importantes:

FACULTADES	CONTENIDO
VISITA DOMICILIARIA	<p>Es la que se desarrolla en el domicilio fiscal del particular, teniendo por objeto comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma. Esta revisión requiere de un procedimiento complejo que abordaremos en el apartado correspondiente, sin embargo podemos decir que en esta facultad la autoridad fiscal competente emite actas circunstanciadas que son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - actas parciales o complementarias - ultima acta parcial - acta final <p>Entre la última acta parcial y el acta final deben de transcurrir veinte días hábiles, dicho término puede ser ampliado por otros quince días si se trata de mas de un ejercicio.</p>
REVISION DE GABINETE	Esta revisión tiene por objeto que la autoridad fiscal se allegue de información de manera

	<p>sencilla y practica, requiriendo a los particulares en sus oficinas, para que exhiban la información o documentos respectivos, en donde de no existir observación alguna por parte de la autoridad fiscal se hará saber al visitado mediante oficio la conclusión de la revisión sobre los documentos presentados. Si de la revisión resultan hechos u omisiones en el incumplimiento a disposiciones fiscales, la autoridad emitirá oficio de observaciones, en donde el contribuyente o se sujeta a lo consignado en el mismo o corrige su situación fiscal dentro del termino de veinte días hábiles, el cual puede ser ampliado por otros quince días si se trata de mas de un ejercicio fiscal o si el contribuyente lo manifiesta dentro del plazo de veinte días.</p>
COMPULSA A TERCEROS	<p>La compulsas a terceros se traduce en corroborar la información de un determinado particular con otro en comparación para verificar así que los movimientos inmiscuidos el uno con el otro sean acordes con lo manifestado por estos mismos.</p>
DICTAMEN CONTABLE	<p>Estriba como su nombre lo indica en revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos y sobre los estados financieros de los contribuyentes. Estos dictámenes se presumen de ciertos salvo prueba en contrario.</p>
TRANSITO DE MERCANCIAS	<p>Esta revisión tiene como objeto el verificar físicamente la tenencia de toda clase de bienes, incluso ello durante su transporte; al efecto se emite una orden de verificación que debe cumplir mínimo con los requisitos exigidos en el artículo 16 constitucional y 38</p>

	<p>del Código Fiscal de la Federación.</p> <p>Una de las circunstancias que implica esta revisión es verificar el pago de impuestos respecto de la mercancía que se trate, un verificador en un dado momento puede bajo acta circunstanciada embargar bienes cuando no se acredite la legal estancia.</p> <p>En esta revisión el particular cuenta con diez días para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convenga ante la administración correspondiente. La resolución en que se determina al particular su situación fiscal en materia de comercio exterior, tendrá que ser notificada en un plazo no mayor a cuatro meses.</p>
--	--

Todas estas facultades para Tapia Tovar “pretenden impedir la evasión por parte de los causantes de sus obligaciones tributarias, así como lograr que la autoridad tenga un registro completo de todas las actividades de sus contribuyentes, fortaleciendo con ello, una mejor percepción de ingresos a la federación”.³⁹

Es conveniente precisar que al ser la evasión un modo para eludir o evitar acciones concernientes a contribuciones, deben existir mecanismos que impidan que el evasor logre su propósito.

Es en este sentido que la evasión que se de en un país va a depender de la acción que realice el Estado en lo referente a:

- políticas tributarias,
- campañas de convencimiento entre los diferentes sectores productivos, para que acepten las reformas que solicite el Gobierno Federal,

³⁹ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Editorial Porrúa. México, 2000. P. 44

- de la mayor o menor eficiencia de su aparato recaudatorio, fiscalizador y represivo.

Este último punto genera gran polémica debido a que el personal que integra a los aparatos recaudatorio y fiscalizador, muchas veces no conocen la normatividad vigente lo que implica que no realicen su trabajo apegados al marco legal, ello sin hablar de criterios jurisprudenciales; otras veces les falta la motivación necesaria para trabajar con esmero, y que se traduce en un menor o mal rendimiento en sus tareas, lo cual genera en gran parte que el fisco federal no vea los resultados que desea y, hasta en ocasiones, pierda casos de relevancia para el país.

Por lo que se refiere al aparato represivo, como veremos, en ocasiones los contribuyentes han cumplido, y por una u otra razón, de repente se encuentran ante un escenario en el que son considerados delincuentes, y tienen que enfrentarse a un proceso penal, del que muchas veces no pueden lograr su libertad; mientras que otros, pese a que se tienen pruebas en su contra, no se procede se les favorece incluso logran su libertad.

Estas son incongruencias que desgraciadamente se dan en nuestro sistema tributario, puesto que al existir la figura de la autodeterminación, en la cual el contribuyente decide lo que debe declarar y enterar, combinado con un aparato fiscalizador insuficiente y, a veces, mal preparado generan una mayor evasión.

A continuación abordaremos en opinión de Pacheco Martínez "una de las facultades más importantes para las autoridades hacendarias y que causa intranquilidad en quienes la padecen, ya sea por las molestias que ocasiona o por

las interpretaciones erróneas que en muchas de las veces hace el personal que las ejecuta y es: **La Visita Domiciliaria**⁴⁰.

El tema de la visita domiciliaria es amplio y complejo ya que al ser una de las bases o quizá el punto de partida que conecta a la autoridad hacendaria con el buen o mal desempeño del contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, respecto a las contribuciones que debieron enterar de acuerdo a la ley, por lo que resulta esencial para el Estado, a fin de garantizar que el cumplimiento del contribuyente sea real, eficaz y eficiente.

No se debe perder de vista que el procedimiento al cual haremos referencia en el siguiente apartado, es arduo y genera un amplio despliegue de actividad por parte de la autoridad, razón por la cual es necesario que los sujetos obligados conforme al Código Fiscal de la Federación y demás leyes aplicables se asesoren con sus contadores, abogados o, en su caso, en el modulo de asesora del Servicio de Administración Tributaria que les corresponda, a fin de que conozcan los diferentes procedimientos en los que pueden verse inmiscuidos de acuerdo a la actividad que desempeñen.

Lo anterior, servirá para que al momento de que se les notifique una orden de visita domiciliaria, sepan cuales son tanto sus obligaciones y derechos como los de la autoridad, a lo largo de este procedimiento.

⁴⁰ Pacheco Martínez, Filiberto. Visitas Domiciliarias Fiscales en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 14, No. 252, febrero, 2000, México. P. 19.

2.1.1 Visita Domiciliaria.

2.1.1.1 Objeto de la visita domiciliaria.

La Visita Domiciliaria es una de las facultades que la autoridad hacendaria debe llevar a cabo de manera cotidiana, para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ello lo realiza para obtener datos que le permitan obtener información que hagan constatar que lo declarado por los causantes es correcto conforme a la normatividad fiscal vigente.

Mabarak, sostiene que “la forma mas enérgica y representativa de todos los actos de fiscalización lo constituye la visita domiciliaria...”⁴¹

Efectivamente, el procedimiento que realizan las autoridades fiscales hacia el particular no puede considerarse fácil o insignificante, por el contrario, dicha facultad refleja el grado de efectividad o deficiencia de las políticas tributarias establecidas por el Gobierno, y su impacto en la sociedad, de ahí su trascendencia.

⁴¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Ed. Mac Graw Hill, México, 1995 P. 40.

Mediante estas visitas, la autoridad fiscal ejecuta sus facultades de comprobación, de conformidad con el artículo 42, fracción tercera del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 42...

III Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”

De lo anterior, entendemos que **el objeto** de toda visita domiciliaria, es que las autoridades competentes puedan ordenar y realizar la práctica de diligencias en el domicilio fiscal del contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado para:

- verificar si se cumplen o se han cumplido las obligaciones fiscales.
- Comprobar si las contribuciones que declaran los contribuyentes son las correctas.
- Si la información proporcionada es la debida.

Esto es con el fin de imponer, en su caso, al infractor la sanción que corresponda o formular la denuncia o la querrela cuando se trate de la posible comisión de delitos fiscales. En el sistema legal mexicano, la base fundamental de una visita domiciliaria se encuentra en el **artículo 16 constitucional**, en sus párrafos primero, octavo y undécimo, relacionados los dos últimos con las visitas domiciliarias y el primero de ellos señala los requisitos que deben de satisfacer los actos de molestia, como son las ordenes de visita que se expiden, mismos que por su importancia se transcriben:

“Artículo 16 Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que haya de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

En leyes secundarias como el Código Fiscal de la Federación, se detalla la forma y el procedimiento relacionado con la práctica de una visita domiciliaria para efectos fiscales.

Esto es comprensible, puesto que el ordenamiento constitucional sienta las bases jurídicas que posteriormente recogen y regulan las leyes secundarias, como en los temas referentes a quienes son los sujetos obligados, quienes son las autoridades competentes, las formas de notificación, los recursos, etc.

En este caso el Código Fiscal de la Federación es quien va a normar el procedimiento a que deben sujetarse tanto las autoridades como los sujetos que el mismo Código señala y así conocer el estado fiscal que guarda determinada persona física o moral.

Dentro de este procedimiento se regula desde la expedición y notificación de la orden de visita, hasta la elaboración del acta final, con la cual se da por terminada la diligencia de fiscalización; lo anterior, no significa que no puedan elaborarse actas complementarias cuando conforme a la ley proceda su levantamiento.

Decimos que es de vital importancia este tipo de actos en materia tributaria, pues recordemos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, tiene como atribución investigar hechos posiblemente delictuosos, pero lo más trascendente del artículo 42, en su fracción VIII es que las actas 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 visita domiciliaria pueden tener el mismo carácter probatorio que las actas de la policía judicial.**

Lo anterior creemos que es incorrecto en virtud de que a quien corresponde por mandato constitucional la investigación y persecución de los delitos es el Ministerio Público y no a las autoridades fiscales. Si bien es cierto que quien en un primer momento tiene noticia de la posible comisión de un delito fiscal es la autoridad hacendaria ello no implica que las actas que levanta durante el procedimiento de una visita domiciliaria se equiparen en valor probatorio a las elaboradas por la policía judicial y que, por ende, puedan tener el mismo valor probatorio que las actas de la policía judicial.

Sin embargo, para nuestros legisladores no es así, puesto que la fracción VIII del citado artículo 42 del Código Tributario señala expresamente que las autoridades fiscales pueden:

“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”.

De lo expuesto deducimos que si bien las actas que integren las autoridades fiscales tienen un valor, este debe de servir al Ministerio Público para que al realizar su investigación con base en esos datos verifique si hay elementos para iniciar un procedimiento por la presunta comisión de un delito fiscal, mas no equipararlos con el mismo valor probatorio, ya que nuestra Constitución es clara al respecto.

Sabemos que esto se realiza así en la práctica porque los agentes del Ministerio Público no tienen los conocimientos suficientes en la materia y quizá, para ahorrar tiempo, impidiendo así que el infractor se sustraiga de la acción de la justicia, lo cual desde luego, no justifica su actuar.

Por tanto, el procedimiento administrativo del que pueden derivar las consecuencias penales, tiene su inicio en las facultades de comprobación, razón por la cual ahora procederemos a tratar como se desarrolla una visita domiciliaria, pues conociendo sus aspectos fundamentales podemos en su caso, defendernos de posibles arbitrariedades por una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables, que en un momento dado, violenten nuestra esfera de derechos, y en el peor de los escenarios, perdamos nuestra libertad, siendo inocentes.

2.1.1.2 Requisitos de la orden de visita.

En el sistema impositivo mexicano, como se ha visto, la determinación de las contribuciones pueden hacerla los propios contribuyentes, lo cual se conoce como autodeterminación impositiva o puede realizarla el titular de la hacienda pública, lo que en este caso se denomina determinación impositiva, no hay que olvidar que esta última se puede llevar a cabo por los representantes del fisco en ejercicio de las facultades de comprobación establecidas en ley a diferencia de la primera, en donde se parte de la buena fe de los contribuyentes, quienes van a cuantificar y liquidar sus adeudos fiscales.

Esta facultad de fiscalización o de comprobación que se materializa, entre otras, a través de una visita domiciliaria es una atribución del Ejecutivo Federal, sin embargo, la autoridad del Estado encargada de tutelar el cumplimiento de las diversas normas jurídicas que existen en materia fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual cuenta con el debido fundamento constitucional y legal para actuar⁴².

⁴² Decimos que tiene fundamento constitucional dado que el artículo 90 dice: “La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos...”.

A su vez el fundamento legal, se lo otorga la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en el artículo 2, fracción I, nos dice que son dependencias de la Administración Pública Centralizada: las Secretarías de Estado.

Y en el artículo 31, fracción XI, de la citada Ley Orgánica, se faculta a la SHCP para cobrar las contribuciones federales y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Lo cual confirma el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4, segundo párrafo, agregando que la recaudación la hará la SHCP o las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Es conveniente aclarar que dicha Secretaría no actúa en forma directa como pensaría el común de la gente, sino que a partir de 1997, ya en la práctica, cuenta con el órgano administrativo desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT) el cual reviste el carácter de autoridad fiscal y tiene amplias facultades para verificar el acatamiento a las disposiciones fiscales, tal y como se plasma en su propia ley.⁴³

Al ser la visita domiciliaria todo un procedimiento administrativo con el cual la autoridad fiscal se allega en forma directa y completa de todos aquellos elementos que la llevarán a determinar si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales, resulta trascendente por lo que hace a los delitos, puesto que con la información obtenida la Procuraduría Fiscal de la Federación hará su propia investigación para en su caso, proceder penalmente ante la autoridad competente, como mas adelante analizaremos.

En tal tesitura, para que la visita domiciliaria sea valida, tiene que emitirse cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos que señala la Constitución Federal, así como los que marca el Código Fiscal de la Federación para tales efectos, ya que la omisión de alguno de aquellos traerá como consecuencia que al combatirla sea corroborada su ilegalidad y declarada su nulidad.

⁴³ La **Ley del Servicio de Administración Tributaria**, establece, entre otros:

Artículo 1 El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la SHCP, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 2 El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto publico, **de fiscalizar** a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones...

Artículo 7 El SAT tendrá las atribuciones siguientes:

I **Recaudar** los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

VI Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones publicas, nacionales o del extranjero, **el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales** de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.

VII Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, **ejercer las facultades de comprobación** previstas en dichas disposiciones.

A efecto de dar mayor claridad y dinamismo a continuación resumiremos en primer lugar, los requisitos constitucionales y, posteriormente los legales para así poder adentrarnos al análisis y repercusión de cada uno de ellos y normar nuestro criterio.

Bajo este contexto resulta importante referir los **Requisitos Constitucionales** que se establecen en el artículo 16 párrafos primero, octavo y undécimo respecto de la Visita Domiciliaria, las cuales podemos sintetizar en ocho puntos:

- Mandamiento o acto por escrito.
- Competencia de autoridad emisora del acto.
- Fundar y motivar su proceder.
- Lugar de inspección.
- A quien va dirigida.
- Objeto.
- Acta circunstanciada.
- Presencia de Testigos.

Al respecto la autoridad al emitir una orden de visita debe cumplir con los **Requisitos de Legalidad** del acto administrativo mismos que se contemplan en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, disposición que establece que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos, los siguientes requisitos:

- Constancia por escrito.
- Autoridad emisora.
- Estar fundada y motivada.
- Objeto o propósito.
- Firma del funcionario.
- Persona a quien va dirigida.

Así la **Orden de Visita** se regula en los numerales 43, 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación, mismos que establecen:

El **artículo 43** señala los requisitos adicionales al artículo 38 para la orden de visita, entre las que destacan el lugar donde debe efectuarse, el nombre de la persona que deba efectuarla, así como que las órdenes de visita contengan impreso el nombre del visitado.

El **artículo 44** se refiere al inicio de la visita domiciliaria.

El **artículo 46** indica el desarrollo de la visita en el domicilio fiscal, mismo que debe ser con estricto apego a la ley.

De estos 3 artículos destacan los siguientes puntos:

- Lugar o lugares a revisarse.
- Personal autorizado a intervenir.
- Nombre del visitado
- Testigos.
- Actas circunstanciadas.
 - a) actas parciales o complementarias
 - b) ultima acta parcial.
 - c) acta final.

Es importante resaltar que tanto las disposiciones de la ley como las de la constitución pretenden brindar seguridad jurídica al gobernado, razón por la cual procederemos enseguida a explicarlos, tratando con ello de no ser reiterativos

Por principio de cuentas, por lo que hace a los requisitos constitucionales, la visita que efectúa la autoridad fiscal al particular, deberá consignarse en un **mandamiento en forma escrita**, ya que por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia se podrá tolerar que aquel sea verbal, teniendo esto desde luego como finalidad primordial la certeza real y jurídica del acto de autoridad.

En tales condiciones, la formalidad de que la orden de visita conste en mandato por escrito es en acatamiento a la garantía de legalidad y seguridad jurídica del gobernado, ya que la autoridad fiscal puede estar actuando en forma irregular o se puede estar ante actos que derivan de un servidor público que pretenda fines distintos a los consignados en una orden de visita; además no basta que sea solo por escrito, sino debe estar previamente dirigido de modo expreso en todas sus partes, es decir, el mandato debe ser por escrito y elaborado de igual manera y en forma íntegra en todos sus puntos, creando así la fiel convicción al gobernado de que la emisión de dicho acto es cierto y proveniente de legítima autoridad.

Lo dicho encuentra su sustento jurídico en la siguiente jurisprudencia:

"...La orden de visita que se dirija al gobernado a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales debe reunir los requisitos que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..." "...por tanto, resulta inconcusos que el hecho de que en una orden de visita se hayan utilizado tipos de letra notoriamente distintos, uno que corresponde a sus elementos genéricos y otro a los datos específicos relacionados con el contribuyente, revela que no cumple los requisitos mencionados y si, por el contrario debe tenerse por probado que se transgredieron las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas en el mencionado artículo 16, en cuanto a los requisitos que debe contener aquella. Lo anterior deriva, por una parte, de que resulta lógico que si la autoridad competente dicta una orden de visita, tanto sus elementos genéricos como los específicos deben estar señalados con el mismo tipo de letra (manuscrita, de máquina de escribir o de computadora) y, por otra, de que tratándose de una garantía individual para el gobernado y siendo perfectamente factible que se cumpla con esto último, debe exigirse su pleno acatamiento y la demostración idónea de ello, y no propiciar que se emitan ordenes de visita que por sus características pudieran proceder en cuanto a los datos vinculados con el contribuyente y con la visita concreta que deba realizarse, no de la autoridad competente, sino del funcionario ejecutor de la orden pero incompetente para emitirla".⁴⁴

La visita domiciliaria debe ser emitida por **autoridad competente** para ello, de lo contrario se estaría emitiendo un acto o diligencia en el domicilio del particular

⁴⁴ Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV. Octubre de 2001. Tesis 2ª./J.4472001. P.369.

por un ente del Estado que no cuenta con la debida facultad, siendo por demás ilegal. La institución jurídica de la competencia toma un aspecto fundamental y esencial dentro de las revisiones de auditoria fiscal, siendo esta la idoneidad reconocida y atribuida a un órgano del estado para llevar a cabo y que nazcan ciertos actos jurídicos administrativos.

En este orden de ideas el servidor que emita la orden de visita domiciliaria y el personal que actué dentro de la misma, deberá ajustarse a lo dispuesto en la ley, reglas y también en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y en estricto derecho deberán en todos los casos ajustarse a lo dispuesto por el legislador a fin de brindar seguridad jurídica al gobernado, circunstancia que en ocasiones no se cumple, como en la notificación de visita domiciliaria, la cual debe señalar expresamente que impuesto o impuestos se fiscalizaran, sin embargo en la praxis no se cumple dicha formalidad dejando en estado de indefensión al gobernado.

Respecto a **la fundamentacion y motivación** este es un requisito que todas las autoridades del país deberán respetar, y con mayor razón en el ámbito que nos atañe, ya que como se sabe, la autoridad solo podrá actuar bajo lo que expresamente le esta permitido, delimitacion que surge a través de los preceptos normativos aplicables al caso concreto.

Concretizando sobre la conceptualizacion de fundamentacion, es importante aclarar que tal situación no comprende solamente el articulo previsto en ley, sino también al consignado en reglamentos o cualquier otro cuerpo normativo respectivo, ahora bien, por lo que hace a la motivación, esencialmente comprenderá lo relativo al razonamiento de la autoridad perfectamente determinado en acorde con las circunstancias esenciales al caso, encuadrándose en la hipótesis normativa aplicable.

Al respecto sirve como referente el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, CONCEPTO DE. La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra carta magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por que considero que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.⁴⁵

Como se puede observar la fundamentación y motivación son circunstancias que van aparejadas, es decir su relación está estrechamente vinculada entre sí, y con ello se justifica plenamente la causa legal del procedimiento, sin embargo, la fundamentación además de estar conformada con todos los preceptos normativos aplicables y bajo los diversos cuerpos legales correspondientes, deberá precisar en su caso el apartado, fracción o fracciones, incisos y subincisos en que se apoya su actuación. La motivación deberá estar perfectamente justificada y encuadrada a la hipótesis normativa bajo el razonamiento detallado que conlleve al despliegamiento de la conducta respectiva.

Dentro de los requisitos que señala la Constitución Federal para la visita domiciliaria se encuentran los previstos para los cateos, con los que aquellas deberán de indicar en forma específica **el lugar o lugares a revisarse**; no hay que pasar por alto que los lugares a visitar pueden ser varios, e inclusive la visita podrá realizarse en forma simultánea, siendo absolutamente válido siempre y cuando se especifiquen en forma expresa los domicilios que se vayan a visitar.

⁴⁵ Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIV. Noviembre de 2002. Tesis 2ª./J. 66/2002. P.450.

Vale la pena comentar, que si la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación en un domicilio distinto al señalado en la orden de visita, se puede llegar a configurar una conducta delictuosa, pudiendo ello también ser utilizado en la defensa del particular, ya que en estricto sentido la autoridad no esta debidamente facultada u autorizada para constituirse en un domicilio diverso al de la orden, y su intromisión a otro domicilio será bajo una potestad carente de forma legal que de ser sin consentimiento del particular puede orillar al ejercicio de la acción penal.

Dentro del acatamiento a las reglas de la visita domiciliaria, la autoridad fiscal deberá señalar expresamente **a quien va dirigida la orden de visita**, es decir, en dicha orden tiene que consignarse de manera previa y especifica el nombre de la persona a quien se dirige. Lo anterior deviene en razón de que la visita domiciliaria es un acto personal y como tal, debe concretizarse en una determinada persona o ente jurídico, creando así la certeza jurídica en los gobernados de que se cumplen y respetan sus garantías individuales.

Al respecto, partiendo de que el nombre es el conjunto de palabras con que se identifica a las personas para distinguirlas unas de otras, las cuales podrán ser físicas o morales; refiriéndonos a las primeras como a los seres humanos y las segundas como aquellos grupos de personas físicas organizadas colectivamente que buscan determinado fin, siendo entes ficticios dotados de personalidad jurídica y sin pasar por alto que estas pueden a su vez formar parte de otras personas morales. El nombre de la persona a quien este dirigida la visita domiciliaria deberá ser el correcto, por lo que si en la orden de visita el nombre no es correcto, se puede asumir en estricto derecho que es otra la persona buscada.

Sobre este tema cabe comentar, que no basta el que solo se mencione en la orden de visita domiciliaria el nombre respectivo, sino que deberá precisar su carácter, es decir, si es sujeto directo, responsable solidario o tercero

relacionado, ya que de lo contrario el documento donde conste la orden respectiva resultara ilegal. Sirve de apoyo a lo señalado la siguiente jurisprudencia:

"... Para que una orden de visita domiciliaria se encuentre debidamente fundada y motivada, además de cumplir con lo preceptuado por el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe emitir su mandamiento por escrito, en el que funde su competencia, exprese el objeto o propósito de que se trate y, además, justifique la calidad que le atribuye al destinatario de la orden; esto es, si se encuentra registrado ante el fisco federal como sujeto directo, responsable solidario, o tercero relacionado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42, fracción III, del invocado ordenamiento legal; pues al establecerse en dicho precepto tres hipótesis de sujetos obligados al pago de la contribución, conforme al dispositivo de referencia resulta necesario que se precise en cual de los supuestos se encuentra el contribuyente para que pueda defenderse del grado en que fue clasificado".⁴⁶

La Constitución Federal es clara al prever para los cateos y consecuentemente para la visita domiciliaria, la obligación de señalar **el objeto** de la misma, debiendo ser claro y preciso. En algunas ocasiones la autoridad fiscal requiere de distinta información a la contenida en la orden de visita, es decir, ¿Qué pasa cuando la autoridad fiscal pretende revisar otro impuesto u otro periodo distinto al consignado en la orden de visita?, tal situación resulta ilegal, ya que la orden de visita al señalar que impuestos y bajo que periodos serán materia de revisión a contrario sensu no autoriza a revisar otros impuestos u otros periodos distintos a los consignados en la orden.

Por lo que toca al tema de las **actas** de visita que elaborara la autoridad fiscal, deberán estar debidamente **circunstanciadas**⁴⁷, en tal tesitura todas las actas que integran la visita domiciliaria deberán contener circunstancias de modo,

⁴⁶ Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV. Diciembre de 2001. Tesis 3º.J/9. P. 1553.

⁴⁷ Se refiere a explicar con toda claridad sin omitir ninguna circunstancia o particularidad. Es determinar las circunstancias de algo, enunciando modo, tiempo, lugar y 2 testigos.

tiempo y lugar, en forma pormenorizada y sin que exista alguna omisión sobre lo acontecido en la visita, bastando solo la omisión de alguna circunstancia para que dicha acta sea ilegal y pueda ser materia de nulidad.

En este contexto las actas de visita domiciliaria tienen que estar debidamente circunstanciadas, situación que se traduce en hacer constar en las mismas con toda precisión los hechos u omisiones observados durante el desahogo de la revisión, siendo que con base en aquellas la autoridad fiscal emitirá su resolución conforme a derecho corresponde. Las actas de referencia carecerán de valor probatorio aun cuando sean documentos públicos y se presuman de legales, siempre que no se encuentren debidamente circunstanciados, ya que no basta simplemente la afirmación del visitador sobre cuestiones de hecho sin que se consigne en la propia acta las bases fehacientes de tales afirmaciones, consecuentemente el juzgador no se encuentra en condiciones de valorar la apreciación del visitador cuando no obren en los documentos respectivos las circunstancias de hechos para que haga prueba y tenga el valor probatorio sustentable a favor de la autoridad.

El ultimo de los requisitos constitucionales previstos para los cateos y aplicables a las visitas domiciliarias es la presencia indispensable de dos **testigos** al momento de desahogarse la visita de autoridad, los cuales deberán presenciar físicamente el actuar de la autoridad y de alguna manera creemos que dan veracidad en los hechos suscitados en la revisión.

La finalidad de un testigo no se limita con la firma que estos expresen al momento de cerrar el acta de visita, sino que el verdadero motivo es que el visitado se encuentre acompañado en todo momento y de manera personal por lo menos de dos testigos, ya que de lo contrario no se pueden considerar como testigos de asistencia. Esta característica de la visita domiciliaria de firmarse en presencia de dos testigos, para algunos autores, entre ellos Cartas Sosa "es una

formalidad que reviste el acto jurídico elevado a solemnidad, ya que tales requisitos son indispensables”⁴⁸.

Al respecto cabe preguntarse: ¿Qué sucede cuando no se designan testigos? Y la respuesta es, que dará como consecuencia que la visita sea ilegal.

¿Quién tiene el derecho en primer lugar de designar testigos al momento de iniciarse la visita domiciliaria?, es el visitado, y solo en caso de negativa sobre la designación lo hará la autoridad, esto es, si el particular visitado se negase a designar testigos quedara asentado en el acta, así como la designación efectuada en su caso por la autoridad fiscal, sin que baste la simple anotación por parte del visitador que previno al visitado para designar testigos, debiéndose asentar los pormenores de la negativa y su consecuencia jurídica.

Cuando la autoridad sea quien designe a los testigos, estos no podrán ser funcionarios o servidores pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, esto es no podrá ser el propio personal a cargo de la autoridad hacendaria, ya que esa situación afecta la imparcialidad que se pretende o se busca con la designación de testigos, que hace que el contribuyente y la autoridad se encuentren en igualdad de circunstancias

En cuanto a los **requisitos esenciales de legalidad**, haremos mención en primer termino por lo que hace a la **Firma del Funcionario** competente que emite la visita domiciliaria, la firma resulta ser un requisito indispensable en todo acto de autoridad y mas aun tratándose de una orden de visita o actos que integran su desarrollo, ya que la firma dará seguridad jurídica al gobernado que la visita domiciliaria y su desahogo realmente provino por una legitima autoridad del Estado que cuenta con facultades para ello.

⁴⁸ Cartas Sosa, Rodolfo. Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Editorial Themis. México, 1994. P. 168

Por firma entiende Jiménez González: “El nombre y apellido, o título de una persona que esta pone con rubrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarse a lo que en el se dice”⁴⁹. La firma en el caso que nos compete genera autenticidad en la visita domiciliaria, ya que pone de manifiesto el rango distintivo y único del funcionario que efectúa su pronunciamiento.

Que tan importante no será este requisito que si la visita domiciliaria deviene en una orden con firma distinta al estampado en puño y letra de la autoridad emisora no puede decirse que haya existido voluntad de la misma, si bien es cierto que en ocasiones los funcionarios debido a las cargas de trabajo, por negligencia o por ignorancia, emiten ordenes de visita con firma facsimilar, a lo cual se ha establecido el criterio que dicha situación es ilegal, ya que la firma es un requisito formal que tiene la trascendencia de ser elemento de existencia del acto, y como sabemos el signo grafico de la exteriorización de la voluntad de la autoridad emisora.

Para dar énfasis, a continuación transcribiremos una tesis que avala nuestro decir:

FIRMA FACSIMILAR, DEBE DECLARARSE LA NULIDAD LISA Y LLANA DEL DOCUMENTO QUE CONTENGA LA. La falta de firma autógrafa por parte del funcionario emisor del oficio donde se determina un crédito fiscal al contribuyente, da lugar a declarar la nulidad lisa y llana en términos de lo que disponen los artículos 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que al carecer de firma estampada de puño y letra de la autoridad que requiere el pago, es claro que se violenta lo dispuesto por el artículo 38 del mismo código tributario, en relación con el numeral 16 de la Constitución Federal, pues es un acto de molestia que no cumple con los requisitos establecidos en dicho numeral.⁵⁰

⁴⁹ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Ecasa. México, 1991. P. 72

⁵⁰ Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIII. Enero de 2001. Tesis I.9./J. P.1724.

En el rubro referente al requisito de autoridad en consignar en la orden de visita el **Personal Autorizado** para su desarrollo, implica que se especifique expresamente, y a su vez bajo constancia escrita, el personal que podrá ser sustituido por la autoridad fiscal, por lo que si determinada persona se constituye en el domicilio del particular como el visitador en sustitución de otro, debe estar debidamente señalado y legitimado, para llevar a cabo los actos tendientes de la visita domiciliaria, caso contrario, la diligencia seria ilegal.

Cabe aclarar que las personas que realizan las revisiones fiscales se les denomina visitadores, donde realmente pueden verse inmiscuidos auditores, ejecutores, notificadores o cualquier otra persona con distinta jerarquía prevista en el escalafón del reglamento interno del Servicio de Administración Tributaria siempre y cuando su presencia sea necesaria para el desarrollo de la visita y se encuentren autorizados para tal efecto. Asimismo en el transcurso de la auditoria puede existir aumento de personal, sin que conlleve a una irregularidad, existiendo desde luego previa notificación del oficio que así lo indique de manera fundada y motivada.

Como se ha mostrado, tanto los requisitos constitucionales como los legales son vitales para que el procedimiento en que se desarrolla una visita domiciliaria sea apegada al marco normativo vigente, ello tiene como finalidad el que no se deje al gobernado en estado de indefensión ante el despliegamiento de acciones que realiza la autoridad fiscal, con el objeto de comprobar cual es la situación en que se encuentra determinado causante. Es importante, de igual forma, conocer los requisitos que debe de contener toda orden de visita, ya que en muchos casos, desde el momento en que se expide, puede estar violentando los derechos de los contribuyentes y estos incidir de forma negativa al final del procedimiento, y si no se conocen los derechos del contribuyente se pueden violentar los mismos e incluso ser sujetos de sanciones.

2.1.1.3 Desarrollo de la visita.

Ordenada la revisión fiscal por medio de visita domiciliaria, la autoridad correspondiente procederá a verificar toda la información que le sea necesaria para llegar a la conclusión de si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales. A continuación enunciaremos los puntos más significativos en el desarrollo de una visita domiciliaria.

- Cuando la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación inicia el procedimiento de revisión a través de una visita domiciliaria, el primer acto que efectuara será la **DILIGENCIA DE NOTIFICACION DE ORDEN DE VISITA**, para lo cual el notificador o visitadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria deberán constituirse legalmente en el domicilio del particular, y requerir la presencia de la persona buscada, sea persona física o moral, por conducto de su representante legal. En caso de que no se encuentre en el lugar respectivo al momento de realizarse la diligencia de notificación, el notificador o visitador respectivo tendrá la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio de la persona buscada, para que esta última se sirva esperar al notificador o visitador en día y hora hábil siguiente a efecto de recibir la orden de visita, que de no estar presente para la fecha señalada, la diligencia se entenderá con la persona con quien se encuentre.

Resulta relevante conocer las razones de porque es importante que el destinatario de una notificación de orden de visita la reciba personalmente o se entere por su representante legal de su contenido y son:

1. Estará enterado de que la autoridad va a realizar con él, el inicio de sus facultades de comprobación por medio de una visita domiciliaria.
2. En caso de que la autoridad deje citatorio, tendrá tiempo para revisar en que lugares y que tipo de información guarda, a efecto de que cuando se le requieran documentos sepa donde los tiene y así, agilice el trámite.
3. Si hay citatorio, y se sabe que tiene adeudos, puede pagarlos, corrigiendo así su situación fiscal.

En caso de que en el citatorio correspondiente no se delimitara la fecha exacta, será ilegal, debido a que existirá incertidumbre jurídica y se dejara en estado de indefensión al particular, no conociendo el momento exacto de la diligencia.

- El **desahogo del citatorio** constituye una diligencia de carácter administrativo donde además de quedar precisado el día y la hora en mención deberá de contener los requisitos de todo acto administrativo (artículo 38 código fiscal de la federación), así como lo siguiente:

1. Que el notificador o visitadores se constituyeron debidamente en el domicilio de la persona buscada a determinada hora y día.
2. Que lo anterior es con el propósito de efectuar una diligencia de carácter administrativo (notificación de orden de visita).
3. Que para estos efectos se requirió la presencia de la persona buscada.
4. Que al no encontrarse la persona buscada se dejó el citatorio correspondiente.
5. El nombre de la persona con quien se dejó el citatorio respectivo.
6. El carácter e identificación de la persona anterior.
7. Nombre y firma del notificador o visitador.

- Un punto que se torna elemental es el **objeto del citatorio**, ya que no se satisface con la simple leyenda que indique para el efecto de: "llevar a cabo una diligencia de carácter administrativo". El objeto del citatorio debe contener la especificación clara que es para el efecto de notificar "una orden de visita", de lo contrario el actuar de la autoridad (notificador o visitador) será ilegal. Resulta importante destacar que en la actualidad si se esta ante la irregularidad mencionada, y la diligencia de notificación de la orden de visita programada para el día hábil siguiente, si se practica efectivamente con la persona buscada, quedara subsanada la ilegalidad antes mencionada. Lo cual se confirma a continuación con el siguiente criterio:

"...Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la jurisprudencia 2ª./J.92/2000, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, pagina 326, de rubro: **"VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTICULO 44, FRACCION II, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA."**, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en el se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizara una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita y, si lo estima conveniente, este presente para su practica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que solo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 Constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que **como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitadores a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo esta en su presencia, no se les causa**

perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive”.⁵¹

- Partiendo de que la autoridad se ha constituido en el domicilio del visitado y requirió la presencia de la persona buscada, el visitador procederá a realizar la diligencia ya sea directamente o por conducto de la persona con quien se encuentre, teniendo dicho visitador que exhortar en ambos casos a que se identifique la persona quien recibe la **ORDEN DE VISITA**. Hay que precisar que la diligencia donde se notifique la orden de visita, tiene que ser en días y horas hábiles, ya que solo en circunstancias especiales podrá tener verificativo la notificación de dicha orden en días y horas inhábiles.

Bajo estos lineamientos, el personal adscrito al Servicio de Administración Tributaria podrá realizar la diligencia de notificación respectiva y entregar la orden de visita junto con la Carta de los Derechos del Contribuyente a la persona auditada, documentos con los cuales se sabrá con exactitud el alcance de la revisión, y las implicaciones las obligaciones y derechos que encierra tal acto de autoridad, tanto para esta última como para el particular.

- La **orden de visita** además de reunir los requisitos mencionados, deberá señalar en forma precisa lo siguiente:
 - a) Periodo del ejercicio a revisar.
 - b) Tipo de impuestos a revisar.
- Lo expuesto será substancialmente la **materia de revisión**, siendo lo único que habrá de verificarse por las personas que estén autorizadas

⁵¹ Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI. Septiembre de 2002. Tesis 2ª./J. 100/2002. p.307.

para tales efectos, por lo tanto resultara ilegal, que se pueda tener acceso a otro ejercicio fiscal o a otros impuestos. Así el objeto de la orden de visita deberá ser preciso, abarcando puntos específicos y no genéricos.

- La entrega física de dicha orden se hará constar al levantar el **ACTA PARCIAL DE INICIO**, es decir, una vez que el visitador se ha constituido en el domicilio de la persona buscada (sea bajo citatorio o no), se llevara a cabo la diligencia de notificación de la orden de visita domiciliaria sea en forma directa o en su defecto por conducto de un tercero, dando comienzo al acta parcial de inicio, misma que deberá contener o consignar con toda claridad lo siguiente:

a) El acta contendrá en el rubro el número de oficio, el expediente, el número de visita, la clase de acta (acta de inicio) y los visitadores que normalmente consigna "los que citan". En contra esquina del acta deberá consignarse el carácter y nombre de la persona a quien va dirigida, su giro y ubicación de la misma, e inmediatamente después vendrá el Folio, que será en forma consecutiva en las fojas del acta en cuestión.

b) Acto seguido se expresara fecha, hora y nombres de los visitadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria. Posteriormente se expresaran los antecedentes y seguimiento del acta en cuestión.

Luego entonces el visitador o visitadores procederán a solicitar al visitado al frente de la diligencia que se identifique y en su caso, acredite el carácter con que actúa.

c) Subsecuentemente los visitadores procederán a dar lectura a la orden de visita, momento en el cual propiamente el visitado sabrá con exactitud los alcances de la revisión y tendrá conocimiento de quienes son las personas que de modo exclusivo estarán facultadas para el

desarrollo de la misma, quienes deberán identificarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación⁵², esto es, deberán mostrar al particular con quien se entienda la diligencia el documento que los identifique (en la practica esos documentos son las credenciales o constancias que acreditan su personalidad y demuestran ser servidores públicos adscritos al Servicio de Administración Tributaria).

- d) Hecho lo anterior se procederá a la designación de testigos, que como ya se menciona su designación será en primer lugar a cargo del visitado, y ante su negativa o de los testigos, la misma correrá a cargo de los visitadores, lo que harán notar en el acta.
- e) En el desarrollo del acta se consignaran los sucesos sobre la secuencia y objeto de la visita respectiva, mismos que deberán de asentarse en forma pormenorizada y detallada, poniendo especial atención: en que al auditado le fue requerida cierta información para la verificación de las obligaciones fiscales, la protesta de decir verdad en cuanto a la presentación sobre determinada documentación y que entraña el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la exhibición de libros de contabilidad y documentos de que se trate la revisión requeridos por la autoridad. Así el visitador deberá de asentar todos y cada uno de los documentos que requirió y hacer constar en su caso que los mismos fueron exhibidos por la persona ante quien se esta llevando la diligencia.

⁵² Dicho artículo señala en la parte conducente::

“ARTICULO 44 CFF. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

.....
III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia...”

- f) Al concluir el acta parcial de inicio se deberá precisar la hora y el día, pudiendo existir la salvedad que concluya en horas inhábiles sin que medie autorización de por medio, es decir, la habilitación para iniciar la visita domiciliaria en horas y días inhábiles es obligatoria mas no para su conclusión.

Como se ha podido apreciar, la autoridad fiscal desde el momento en que decide ordenar la revisión fiscal por medio de una visita domiciliaria a una determinada persona física o moral, debe apegarse tanto al procedimiento establecido en ley como en los criterios establecidos en jurisprudencia, si es que quiere que su actuar sea legal, de ahí que una vez que se concluya con el acta parcial de inicio, se podrán levantar actas parciales o complementarias por parte de los visitadores en las que harán constar hechos, omisiones o circunstancias de **carácter concreto**, de las que tengan conocimiento durante el desarrollo de la visita. Estas actas también deberán reunir ciertos requisitos como veremos a continuación.

- Las **ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS** pueden darse tantas como sean necesarias, por lo que la autoridad hacendaria estará en todo su derecho de emitir las que considere conveniente, debiendo expresar:
 - a) Rubro
 - b) Fecha, hora y lugar
 - c) Identificación del visitado
 - d) Lectura de la orden de visita e identificación de los visitadores
 - e) Designación de Testigos
 - f) Desarrollo
 - g) Lectura y cierre de acta.

El desarrollo de cada una de estas actas parciales o complementarias puede variar según la finalidad que se pretenda con la misma, pudiendo ser en forma particular o simultanea para solicitar o recibir información así

como para comunicar la ampliación de un plazo o periodo entre otros casos.

Una vez que se han emitido a juicio de los visitadores las actas complementarias que estimen necesarias conforme lo marca el Código Fiscal de la Federación, se procede a elaborar la Última Acta Parcial.

- La peculiaridad en la **ULTIMA ACTA PARCIAL** es que si como consecuencia de la visita domiciliaria descrita y levantada durante todo el procedimiento de fiscalización, existieron hechos u omisiones que generan incumplimiento en el particular sobre diversas disposiciones fiscales, se hará referencia en la última acta parcial, sin pasar por alto el que se cumpla con la misma formalidad de las ulteriores actas para su elaboración. Hay que recordar que los hechos u omisiones de referencia tuvieron que haberse asentado en las actas parciales en que se haya suscitado tal situación, al igual que los hechos u omisiones derivados de terceros.
- Una vez emitida la última acta parcial sobrevendrá **EL ACTA FINAL**, y entre esta y aquella deberán transcurrir por lo menos veinte días hábiles, tiempo en el cual el particular podrá optar por corregir su situación fiscal, o desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputen por medio de documentos libros o registros. El plazo de veinte días será cuando la imputación de que se trate corresponda a un solo ejercicio fiscal, ya que si fuese mas de un ejercicio el plazo podrá ampliarse por quince días mas siempre y cuando el particular hubiese presentado aviso dentro del primer plazo de veinte días. En los casos que la visita domiciliaria este relacionada con los artículos 215 (operaciones con partes relacionadas en el extranjero) y 216 (métodos para la obtención de rangos de precios o márgenes de utilidad) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo entre la última acta parcial y el acta final será de dos meses, pudiéndose ampliar por una sola vez, por un plazo de un mes, a solicitud del

particular. Una vez que han transcurrido los plazos antes descritos, surgen varias hipótesis, entre las que tenemos:

- a) Si la autoridad fiscal emite el acta final sin respetar el plazo mínimo de veinte días o en su caso la ampliación de quince días, resultara ilegal su pronunciamiento ya que se estará privando del derecho a ser plenamente oído.
- b) Una vez emitida la ultima acta parcial y transcurrido cabalmente el plazo de veinte días y en su caso el de quince días de ampliación para desvirtuar hechos u omisiones correspondientes, se emitirá el ACTA FINAL, la cual deberá ser emitida con la formalidad con que se pronuncio el acta parcial de inicio.
- c) El acta final a pesar de ser un acto previo a la resolución final de auditoria (determinación fiscal), constituye realmente un acto de autoridad que da por terminado un periodo de revisión donde consigna la conclusión de los hechos y omisiones que se dieron en forma circunstanciada en las actas parciales y se hicieron referencia en la ultima acta parcial a titulo de conjeturas, por lo que contendrá elementos de un acto definitivo pudiendo fungir como resolución fiscal, sin embargo, a pesar de ello se debe considerar que el acta final puede ser utilizada por la autoridad hacendaria y otros organismos fiscales para motivar sus resoluciones.
- d) Terminada la visita no se podrá revisar nuevamente las obligaciones fiscales de la persona auditada, o sea concluida la misma la autoridad fiscal no podrá nuevamente efectuar visita alguna, a menos que para ello cuente con otra orden de visita domiciliaria, aunque sea por el mismo ejercicio fiscal y las mismas contribuciones o aprovechamientos.
- e) De igual forma, transcurrido el periodo de fiscalización que terminara con el acta final, la autoridad no podrá levantar con posterioridad actas parciales o complementarias mas que con una nueva orden, lo que

conllea a otra revisión. Ahora bien, a partir de la notificación del acta final la autoridad fiscal contara con un término de seis meses para emitir Determinación Fiscal.

Lo anterior encuentra su sustento jurídico en el artículo 50 del Código Tributario que en la parte conducente señala:

“Artículo 50 Las autoridades fiscales que...conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinaran las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificara personalmente al contribuyente dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita...”

Con base en lo expuesto, si la resolución correspondiente no se emite dentro del plazo mencionado, traerá como consecuencia que quede sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron de la visita en cuestión.

- Así la **Determinación Fiscal** en opinión de Rodríguez Mejía “será el momento a partir del cual, formalmente se le da a conocer al particular la cantidad pecuniaria que tiene a su cargo y a favor del Estado, debiéndose realizar el pago respectivo o en su caso de creerlo conveniente, interponer alguno de los medios de defensa establecidos en ley, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la determinación fiscal, en caso contrario, la autoridad iniciara el procedimiento administrativo de ejecución, con lo cual la debida notificación de esta resolución reviste gran importancia y trascendencia debiéndose efectuar con estricto apego a derecho”⁵³.

⁵³ Rodríguez Mejía, Gregorio. Evasión Fiscal en Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva Serie, año XXXIV, No. 82, enero-abril, 1993, México. P. 45.

En este punto, tenemos que el legislador previendo el actuar de las autoridades fiscales ha asegurado que al gobernado se le respeten sus garantías, puesto que el antepenúltimo párrafo del artículo 50 del ordenamiento antes citado precisa:

“En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada, en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contara con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo”.

Bajo este contexto tenemos que el Desarrollo de la Visita Domiciliaria no es simple como podría pensar la mayoría de la gente, por el contrario, es arduo, complejo y requiere que quienes participen en un procedimiento de esta índole, realmente estén calificados para saber detectar con base en los datos, documentos o informes que se les exhiban, si realmente hay hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las normas fiscales vigentes y, no solo pretendan causar incomodidades o aterrorizar al visitado cuando si ha cumplido con las obligaciones a su cargo.

Podemos concluir diciendo que para el Desarrollo de la Visita Domiciliaria se requiere tanto el estricto apego a la normatividad vigente por parte de las autoridades hacendarias competentes y, por parte de los sujetos obligados, el permitir que esta cumpla con su trabajo allegándole la información que le soliciten.

2.1.1.4 Plazo para la conclusión de visitas.

Resulta de suma importancia y trascendencia que la autoridad fiscal debe de concluir la visita domiciliaria dentro de un **plazo máximo de doce meses**, es decir deberá de emitir el acta final dentro de este término contados a partir de la fecha en que se entrego la orden de visita. En caso de emitirse fuera del mencionado plazo quedara sin efecto todo lo actuado, tal y como lo menciona el Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 46-A Las autoridades fiscales deberán de concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectuó en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.....

.....
Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, esta se entenderá concluida en esa fecha quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.”

Se debe de tomar en cuenta que el plazo de doce meses tiene **excepciones**, pudiendo ser de dieciocho meses para los contribuyentes que integran el sistema financiero así como los que consoliden y dos años respecto de los cuales la autoridad aduanera solicite información a otro país.

El plazo general de doce y de dieciocho meses para los contribuyentes que integran el sistema financiero y contribuyentes que consoliden ya no podrá ser ampliado como ocurría anteriormente por un periodo de seis meses por una ocasión mas, prorroga que tenia que ser expedida por la autoridad que ordeno la visita, salvo que existiera cambio de domicilio cuya prorroga era expedida por la autoridad hacendaria de la jurisdicción competente y el plazo en su caso se ampliaba hasta que transcurriera el termino del articulo 46 fracción IV segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En este contexto tenemos que el plazo es de doce meses, sin embargo anteriormente se daban excepciones como veremos enseguida:

Tipo de Contribuyentes	Termino	Prorroga	Total del Termino
Contribuyentes en general.	6 meses	6 meses	12 meses
Contribuyentes que integran el Sistema Financiero y los que Consoliden.	12 meses	6 meses	18 meses
Contribuyentes a los que la autoridad aduanera pida información a otro país.	24 meses		

En vista de lo anterior, podemos afirmar, que si la autoridad fiscal no INTEGRA el acta final de visita o no notifica el oficio de observaciones o, en su caso, el de conclusión de la revisión, como lo señala el articulo 46-A antes citado, dentro de los plazos antes mencionados, esta se entenderá concluida quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella derivaron.

Lo anterior claro esta, tomando en cuenta que dicho plazo no se encuentre suspendido legalmente por:

1. Huelga
2. Fallecimiento
3. Cuando se desocupe el domicilio fiscal, sin previo aviso o cuando no se localice en el que haya señalado
4. Cuando se interponga un medio de defensa.

Como se ha visto, la Visita Domiciliaria implica todo un mecanismo complejo, por medio del cual la autoridad hacendaria pretende conocer y corroborar que la información que les dan sus contribuyentes sea la correcta y que a su vez, estos cumplan en tiempo y forma con las obligaciones que a su cargo señalan las leyes de la materia.

A modo de conclusión podemos afirmar que no se trata de un mero trámite ejecutado por la autoridad, sino de un verdadero procedimiento, que si no es manejado por personas expertas y conocedoras, puede desenvocar para el particular una serie de inconvenientes y obstáculos, que en el peor de los casos, puede influir para que pierda su libertad. Es por esto que las leyes fiscales deben ser mas accesibles para que los contribuyentes puedan entenderlas y saber en su caso, que es lo que están haciendo mal o están omitiendo hacer sin saberlo, puesto que el derecho se creo, entre otras funciones, para facilitar la vida en sociedad. Por ello se debe insistir ante nuestro Gobierno Federal, que la dependencia que de forma exclusiva asesore a los contribuyentes en sus dudas, tenga personal capacitado, en los temas referentes a las facultades de comprobación.

2.1.2 Revisión de Gabinete.

2.1.2.1 Objeto de la revisión de gabinete.

Siguiendo con las facultades de comprobación toca su turno ahora a la figura de la Revisión de Gabinete, que al igual que la Visita Domiciliaria constituyen los cimientos en que se sustenta el actuar de las autoridades hacendarias para conocer la situación fiscal de aquellos contribuyentes que se encuentran en sus bases de datos.

El fundamento legal de la revisión de gabinete y comúnmente llamada de "escritorio" lo encontramos en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, en concordancia con lo señalado en el artículo 42 fracción II⁵⁴ del mismo ordenamiento, teniendo por **objeto** el que la autoridad fiscal se allegue de información de manera sencilla y práctica en cumplimiento de sus fines, requiriendo a los particulares en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la autoridad para que exhiban la información o documentos respectivos, sin necesidad así de efectuar o actuar dentro del procedimiento genérico de revisión expuesto anteriormente que resulta ser un procedimiento de fiscalización más

⁵⁴ Esta fracción señala:

II Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

complejo y laborioso para la autoridad distinto a lo que sucede en el presente procedimiento de revisión.

Esto resulta claro, debido a que la autoridad hacendaria muchas veces requiere ciertos datos, informes o papeles para un cotejo, por que los traspapelo, etc. y por ello, se tiene esta revisión que resulta mas sencilla, dado que no se invade por lo general el domicilio fiscal del particular, sino que este acude a las oficinas de la autoridad.

Tiempo atrás el hecho que se le requiriera al contribuyente, responsable solidario o tercero para presentar determinada información en el domicilio de la autoridad fiscal fuera de visita domiciliaria, lo estimaban conculcatorio de Garantías Individuales, de lo cual en la actualidad ello ha sido superado y considerado acorde con la Constitución Federal.

Los actos de fiscalización denominados revisiones de gabinete presentan para la **autoridad** las siguientes ventajas:

- a) Este tipo de revisiones son ágiles y permiten la fiscalización de un numero muy amplio de gobernados.
- b) El fisco puede utilizar los datos contenidos en sus expedientes y hacer la comprobación comparándolos con los documentos e informes que les aporten los sujetos requeridos.
- c) La autoridad puede realizar con mayor calma y tranquilidad esas revisiones y, consecuentemente, utilizar todas las variantes que aconsejen los procedimientos de fiscalización y efectuar todo tipo de comprobaciones que permitan llegar con certeza a la verificación de los hechos relacionados con el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- d) El costo de cada una de estas revisiones es menor que el que representa la presencia personal del inspector en una visita domiciliaria.
- e) Al existir muy poco contacto entre los fiscalizadores y los gobernados existen menores posibilidades de corrupción administrativa.

De la misma manera dichas revisiones presentan para el **gobernado** las siguientes ventajas:

- a) existen menores molestias para el sujeto fiscalizado, ya que las actividades de inspección se realizan en las oficinas de la autoridad y con auxilio de los expedientes de los propios archivos.
- b) No existe entorpecimiento en las actividades del gobernado, en virtud de que la ausencia de los fiscalizadores evita la inhibición del sujeto fiscalizado y, en consecuencia, este puede continuar con sus actividades normales.

La Revisión de Gabinete como ya se indico es una facultad de la autoridad que facilita sus gestiones y le permite ahorrar tiempo que puede emplear en otras tareas.

En esta revisión encontramos algunas diferencias y semejanzas con la visita domiciliaria, entre las que destacan:

- No hay orden de visita sino orden de solicitud de informes o datos.
- No se realiza en el domicilio fiscal del particular sino en el de la autoridad.
- En la visita se habla de actas, en la revisión de gabinete hay oficios.
- Si hay omisiones en cualquiera de los procedimientos se dan a conocer al contribuyente, en la visita será en la última acta parcial y en la revisión será en el oficio de observaciones.
- El termino para desvirtuar los hechos o corregir su situación fiscal es en ambos de veinte días hábiles, pudiendo ser ampliado por otros quince días.

Estos puntos serán comentados en los apartados siguientes, pero resultan trascendentes para poder empezar a entender como es que funciona este tipo de revisión.

2.1.2.2 Requisitos de la notificación de la solicitud de informes o documentos.

Para proceder la autoridad fiscal a este tipo de revisión deberá de emitir una solicitud de información, oficio en el cual se consignara con exactitud cuales son los documentos o información requerida por la autoridad fiscal al particular, debiéndose de proporcionar según sea el caso, conforme al artículo 48, fracción II del Código Fiscal de la Federación:

“ II. En la solicitud se indicara el **lugar** y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos”.

En este sentido, decimos que se pueden exhibir dichos documentos en el domicilio de la propia autoridad cuando así esta lo requiera, es decir, que en la citada orden de solicitud de informes se indicara el lugar exacto al que debe dirigirse el contribuyente con la documentación que se le pida.

La solicitud u orden de información es distinta como ya mencionamos a la orden de visita, por lo que no necesariamente para su emisión se deben de cumplir con las mismas exigencias, teniendo a su vez un procedimiento de desarrollo distinto.

Sin embargo, profundizando en ello esta deberá emitirse cumpliendo mínimo con los requisitos del primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal y los requisitos legales del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y demás conducentes, así como los consignados en los diversos criterios de interpretación, como se corrobora con la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por nuestro máximo órgano de impartición de justicia la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“... Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 Constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es que debe de acatarse el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION”⁵⁵. Definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquellos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; y, IV. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no solo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cual es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares”⁵⁵.

En tal tesitura si bien es cierto se esta en presencia de una revisión fuera de visita domiciliaria, motivo por el cual no existe orden de visita sino una orden de solicitud de informes o datos, no menos cierto es que se debe de cumplir con los requisitos o formalidades, respetando así los principios de seguridad jurídica y legalidad contenidos en nuestra Constitución Federal y Código Fiscal de la

⁵⁵ Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII. Agosto de 2000. Tesis 2ª./J68/2000. P. 261.

Federación, ya que al estar frente a una revisión de gabinete no significa que la autoridad se encuentre exenta de cumplir o satisfacer con la formalidad prevista en la norma para su actuar.

Como ya se ha visto, y coincidiendo con lo dicho por Ponce Rivera⁵⁶, tenemos que la notificación de la solicitud de documentación se efectuara:

- En el domicilio de la persona buscada,
- Que de no encontrarse presente en el momento de la visita, se le dejara citatorio para que al día hábil siguiente a hora determinada se sirva esperar al notificador,
- Que de no esperarlo en esa fecha, la diligencia de notificación se entenderá con la persona con quien se encuentre.

Es importante resaltar que al igual que en la revisión de visita domiciliaria el citatorio que se emita deberá contener el objeto del mismo y quedar debidamente asentado en el acta de notificación que tendrá que integrar el notificador, cumpliendo con los requisitos previstos en la norma legal de todo acto administrativo.

Con base en lo anterior, lo que ha buscado el legislador en este tipo de revisiones es brindarle certeza al gobernado, de que las autoridades cumplen con los principios de legalidad y seguridad jurídica en estos procedimientos, sin embargo, el contribuyente o responsable solidario debe estar atento a la forma como actúa la autoridad y en su caso, presentar los documentos, libros o registros para desvirtuar cualquier afirmación que asiente la autoridad en el oficio de observaciones, y que no sea cierta o siéndolo no coincida en la forma como lo dice la autoridad.

⁵⁶ Ponce Rivera, Alejandro. La autocorrección fiscal a través del desarrollo de visitas domiciliarias. Editorial ISEF. México, 1998. P. 87.

2.1.2.3 El oficio de observaciones.

Siguiendo con la secuela de revisión y que la misma se hará en el domicilio de las oficinas de la autoridad fiscal (previo requerimiento de determinada información y presentación de la misma, consignada ya sea en la solicitud de datos y documentos, o en oficio diverso), si no existiese observación alguna por parte de la autoridad fiscal, se hará saber al visitado **mediante oficio la conclusión de la revisión sobre los documentos presentados.**

Si de la revisión resultaren hechos u omisiones que den como resultado el incumplimiento a diversas disposiciones fiscales, la autoridad fiscal formulara **oficio de observaciones** en donde se consignara en forma circunstanciada las irregularidades respectivas, debiendo ser notificado con la misma formalidad prevista para la notificación de la solicitud de datos o información.

Emitido el oficio de observaciones el contribuyente tendrá que estarse a lo siguiente:

- sujetarse a lo consignado en el mismo y optar por corregir su situación fiscal, o bien,
- presentar documentos, libros e información necesaria para desvirtuar los hechos y omisiones consignados en el oficio de observaciones dentro del término de:

a) veinte días hábiles contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del mencionado oficio,

b) este término podrá ser ampliado por otros **quince días** si el contribuyente lo manifiesta dentro del plazo de veinte días y siempre que la revisión trate de mas de un ejercicio fiscal.

Si el visitado o su representante no presentan la documentación, libros o información correspondientes, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio en mención, de conformidad con el artículo 48 fracción VI párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

“Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtué”.

Lo anterior, se traduce tanto para Margain Monautou como para nosotros, en que se tendrán por consentidos los hechos u omisiones, pero dentro del procedimiento de las facultades de comprobación, ya que no debemos olvidar que en su momento, el particular podrá interponer los medios de defensa que considere adecuados, a efecto de desvirtuar, la probable determinación fiscal hecha por las autoridades⁵⁷

Efectivamente, el oficio de observaciones debe ser atendido en los plazos establecidos por el contribuyente y no restarle importancia, ya que de esto dependerá la determinación que haga la autoridad y el perjuicio al que puede verse expuesto su patrimonio, si no logra modificarlo. Debemos resaltar que este tipo de revisión al igual que la visita domiciliaria, se encuentra sujeta a un término por parte de la ley y que abordaremos a continuación.

⁵⁷ Margain Monautou, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Editorial Porrúa. México. 2001. P. 76.

2.1.2.4 Plazo para la conclusión de revisión de gabinete.

Bajo este contexto que hemos abordado en este tema encontramos:

- La autoridad HACENDARIA envía un oficio de solicitud de información,
- el oficio lo tiene que notificar,
- la autoridad revisa y puede surgir:
 - a) que todo este en orden y gire un oficio de conclusiones,
 - b) que note irregularidades y emita un oficio de observaciones.
- en el caso de que se emita un oficio de observaciones, es aquí donde la autoridad cuenta con un término para notificar dicho oficio, el cual es de doce meses conforme al artículo 46-A transcrito anteriormente.⁵⁸
- Una vez que se ha emitido el oficio de observaciones, dentro del plazo legal establecido, el contribuyente puede:
 - a) sujetarse a lo consignado y corregir su situación,
 - b) presentar los documentos o información que sea necesaria, para desvirtuar lo consignado en el oficio de observaciones, dentro del término de 20 días hábiles, el cual puede ser ampliado 15 días mas, si el contribuyente así lo manifiesta en el plazo inicial o se trata de mas de un ejercicio fiscal.

⁵⁸ Cabe aclarar que el plazo de referencia ya no podrá ser materia de ampliación y el mismo se suspenderá en determinados casos, para lo cual remitiremos a la visita domiciliaria, que opera en iguales condiciones.

- Si no presentan documentos o la información correspondiente en el término antes citado, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones.⁵⁹
- Posteriormente al plazo con que cuenta el particular para desvirtuar lo consignado en el oficio de observaciones, la autoridad fiscal deberá de emitir **resolución en definitiva** dentro del término de seis meses, ya que de lo contrario quedara sin efectos la revisión, lo anterior con fundamento en:

“ARTICULO 50 CFF. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, **determinaran las contribuciones omitidas** mediante resolución que se notificara personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectuó en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

..... Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedara sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate”.

El plazo de seis meses para emitir la resolución respectiva se suspenderá en los casos de huelga, fallecimiento del particular, cuando este desocupe su domicilio sin previo aviso o habiéndolo hecho no se localice, o cuando se interponga un medio de defensa contra el oficio de observaciones. Lo anterior se fundamenta en el segundo párrafo del artículo 50 del Código Tributario

⁵⁹ El plazo en cuestión es independiente al señalado en el artículo 46-A del Código Fiscal, así como los plazos mencionados no serán aplicables cuando la revisión se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo en tales casos de dos meses pudiéndose ampliar a solicitud del visitado por una sola vez en el plazo de un mes.

2.1.3 Dictamen Contable y Compulsa a Terceros deben tener una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, previa a la determinación de un crédito fiscal.

En lo referente al tema del **Dictamen Contable**, el fundamento legal se encuentra en el artículo 42 fracción IV⁶⁰ del Código Fiscal de la Federación, y su finalidad estriba como su nombre lo indica en revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos y sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como la declaratoria por solicitudes de devolución por saldo a favor y de cualquier dictamen que este relacionado para efectos fiscales. Dictámenes que se presumen de ciertos salvo prueba en contrario, por lo que no son absolutos pudiendo ser refutables.

Al respecto Mabarak Cerecedo conceptúa a este dictamen como: “el documento técnico elaborado y suscrito por un contador publico registrado, mediante el cual se informa de la situación fiscal y contable de un contribuyente determinado, en el que se expresa al mismo tiempo la opinión del contador sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de ese contribuyente”.⁶¹

⁶⁰ Esta fracción indica:

“IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador publico y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales”.

⁶¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Ob. Cit. P. 182

Ahora bien, podemos preguntarnos ¿Quiénes son las personas obligadas a dictaminar?, previamente a nuestra interrogante resulta conveniente precisar que esta obligación de dictaminar no es ningún acto de fiscalización, ya que solamente se esta cumpliendo con una obligación en la forma y términos exigidos por la norma. Contestando a la pregunta, las personas que están sujetas a lo comentado serán las que se coloquen dentro de las hipótesis señaladas por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación; personas físicas con actividad empresarial y personas morales que:

- Obtengan ingresos superiores a \$ 30,470,980.00 que el valor de sus activos sea superior a \$ 60,941,970.00 o por lo menos cuente con 300 trabajadores.
- Estén autorizadas a recibir donativos.
- Se fusionen o se escindan.
- Las entidades de la administración pública federal en relación con la Ley Federal de Entidades Paraestatales gubernamentales.
- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente.

Dada la finalidad de este tipo de revisión los requisitos que deberá de cumplir no serán los mismos que los señalados en el procedimiento de fiscalización previstos en la visita domiciliaria, salvo los mínimos constitucionales (artículo 16 primer párrafo de la Constitución Federal) y aquellos en materia de legalidad que prevé el Código Fiscal de la Federación correspondiente a todo acto administrativo.

Las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación cuando revisen los dictámenes financieros e información correlacionada procederán de conformidad con el artículo 52-A del Código Fiscal Federal, que en términos generales indica:

1. Requerirán en primer término al contador la información y documentación respectiva.
2. Una vez obtenida la información del contador que haya realizado el dictamen, de no ser suficiente podrán requerir directamente al contribuyente.
3. En cualquier tiempo podrá solicitar información a terceros relacionados o responsables solidarios.
4. Siguiendo el orden que antecede, si a juicio de la autoridad la información proporcionada no fuera suficiente, podrá practicar visita domiciliaria. **(Actualmente esta Derogada).**

Por lo que toca a los plazos para la presentación de la documentación correspondiente y que la autoridad fiscal en uso de sus facultades requiera a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros es el siguiente, conforme al artículo 53 del Código Fiscal de la Federación:

- Libros y registros que formen parte de su contabilidad, en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato.
- Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba de tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.
- Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.
- Se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más los plazos establecidos, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

Si la autoridad fiscal requiere revisar el dictamen y demás información al tenor del artículo 52 del citado ordenamiento y le soliciten al contador público la información o documentación respectiva, este deberá de presentarla en seis días;

en cuanto a papeles de trabajo y cuando dicho contador tenga su domicilio fuera de la localidad de la autoridad solicitante o dicha información obra en poder del contribuyente el plazo será de 15 días de acuerdo al artículo 53 del Código Fiscal Federal.

Esta revisión no será considerada como aquellas en uso de las facultades de comprobación de autoridad fiscal, cuando se realice solamente al contador que ha efectuado el dictamen, entendiéndose que inician tales facultades cuando la autoridad requiere al contribuyente, responsable solidario o tercero particular la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que consigna el dictamen, como se ve en el siguiente criterio:

“FACULTADES DE COMPROBACION, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADOS AL CONTADOR PUBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS. Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del Reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador publico autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con este o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, cuando el requerimiento es formulado al contador publico, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto solo constituye un acto previo; además, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, estas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con este o responsables solidarios, la información o documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos”.⁶²

Para concluir hay que enfatizar diciendo que el dictamen contable, con toda la utilidad que le proporciona al fisco, no deja de constituir un procedimiento

⁶² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV. Noviembre de 2001. No. I. 7°. A. J/14. P. 407.

auxiliar que a la autoridad puede resultarle suficiente o no. Es decir, el hecho de que se haya emitido un dictamen contable y este haya sido aprobado, no significa que la autoridad renuncie, o no le asista el derecho para efectuar por ese mismo ejercicio algún otro procedimiento de fiscalización.

De igual forma, debemos reflexionar en el sentido de que cualquier irregularidad que descubra la autoridad fiscal en los dictámenes de referencia, repercutirá en responsabilidad tanto al contador que realizó el dictamen como para el contribuyente, por lo que ambos deben ser conscientes de ello.

En el rubro concerniente a la **COMPULSA A TERCEROS**, tenemos que la información proveniente de terceros en materia de investigación fiscal resulta ser muy efectiva, ya que a través de este mecanismo se podrá detectar irregularidades entre los particulares en cadena.

La Compulsa a Terceros, se traduce en corroborar la información de un determinado particular con otro en comparación, para verificar así que los movimientos inmiscuidos el uno con el otro sean acordes con lo manifestado por estos mismos.

Bajo esta línea la información que se recabe proveniente de compulsas será un medio para comprobar la situación fiscal de los particulares, pudiéndose efectuar a través de una orden de visita domiciliaria⁶³ o fuera de esta.

⁶³ En este caso, Hernández Álvarez señala que: “si la visita concluye el mismo día que se inicio, en una sola acta se harán constar todos los incidentes, hechos, circunstancias, etc., conocidas por los visitantes; si la visita no concluye el mismo día de su inicio, entonces deberá levantarse un acta que vamos a denominar ACTA DE INICIO DE COMPULSA DOMICILIARIA, en la que se harán constar el cumplimiento de todas y cada una de las formalidades del inicio de la visita, así como el requerimiento al tercero de que proporcione los elementos de contabilidad, documentación comprobatoria, datos informes, etc., que tengan relación con las operaciones que llevo a cabo con el contribuyente auditado, durante el periodo señalado en la orden”. Hernández Álvarez, Manuel. Actividades de inicio de la compulsa domiciliaria en Revista INDETEC, No. 98, enero-febrero, 1996. México. P. 18.

Debemos decir que el tercero compulsado del cual se obtiene la información, y persona a la cual se le dirija la revisión en tal calidad, se le puede hacer extensiva la revisión sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para lo cual desde luego se tendrá que expedir una revisión ya no en calidad de persona relacionada, sino como de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Si dentro de la revisión que se le efectuó al compulsado para obtener la información relacionada con el auditado, existen irregularidades, el único legitimado para su impugnación será el propio compulsado y no así el visitado del cual se origino la compulsas con aquel tercero, ahora bien, el hecho que el único legitimado para combatir posibles irregularidades en el desarrollo de la visita y compulsas sea el propio compulsado, no menos cierto es que el visitado en su momento oportuno podrá hacer las alegaciones que a su derecho convenga en lo que le cause daño o perjuicio de manera directa, ya que los resultados obtenidos de la compulsas deberán de quedar asentados en las actas parciales o complementarias del procedimiento de fiscalización ventilado a su cargo.

Incluso para Martínez Bobero "no basta que solo se le den a conocer al visitado los resultados de la compulsas o los elementos que la derivaron para respetar con ello su garantía de audiencia, sino que deberá dársele a conocer corriendo el traslado respectivo y con los anexos correspondientes, además que en las actas de compulsas se asienten los datos que se obtengan de los documentos provenientes de terceros".⁶⁴

El acta de visita que se sustenta en compulsas de terceros no siempre es un documento indubitable, ya que dichas compulsas aparecen en documentos privados expuestos a ser objetados, pudiendo restarle valor probatorio, con lo que su contenido deberá de demostrarse con otras pruebas.

⁶⁴ Martínez Bobero, José Luis. Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria. Editorial Sista. México, 1994. P. 114.

Por ultimo hay que mencionar que la simple declaración de terceros por si sola en relación con el visitado no bastara para determinar diferencias de contribuciones, ya que en tales casos la autoridad fiscal tendrá que cerciorarse de las declaraciones con la documentación respectiva y medios de prueba correspondientes, siendo que la simple declaración no basta para determinar un crédito fiscal.

Como hemos podido observar tanto el dictamen contable como la compulsas a terceros son herramientas legales que utiliza la autoridad hacendaria competente a efecto de tener un panorama mas amplio de lo que sucede con las causantes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

La autoridad hacendaria, como hemos podido observar, tiene a su disposición diferentes modos de allegarse información, ya sea bajo las facultades de comprobación o fuera de estas.

Dentro de las primeras encontramos:

- Visita Domiciliaria y
- Revisión de Gabinete.

Dentro de las segundas están:

- Dictamen Contable
- Compulsa a Terceros
- Presunciones.

Estas últimas, son las que desarrollaremos a continuación y veremos como la autoridad competente hace todo un procedimiento para obtener la determinación presuntiva de los impuestos que debe enterar el sujeto obligado.

2.2 Presunciones.

En este apartado debemos empezar por adentrarnos en primer lugar, en el significado de la palabra, para después conocer los casos en que procede, la forma en que se calculan y, el procedimiento que se sigue.

Presunción es la "operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existen de otro desconocido o incierto".⁶⁵

Bajo este contexto la determinación presuntiva de los impuestos, es otra forma en que se manifiesta la facultad tributaria. En los casos en que los contribuyentes o los responsables solidarios no formulen la determinación ordinaria o lo hagan de manera deficiente, la autoridad esta facultada para realizarla. Sin embargo, como no se tienen los elementos para este trabajo, la autoridad recurre a la búsqueda de ellos o de otros, que le permitan presumir la situación fiscal del contribuyente, razón por la que se le llama Presuntiva.

Por otro lado, esta determinación puede generar molestias para los sujetos pasivos o para los otros responsables fiscales, lo que implicaría una violación a las garantías sino fuera motivada y fundada, la ley señala claramente los casos concretos en que procede. El Código Fiscal de la Federación, en su **artículo 55** establece:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan

⁶⁵ De Pina, Rafael. Diccionario de Derecho. Ob. Cit. P. 416.

conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban de pagar contribuciones, cuando:

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido mas de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
- II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de mas del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III. Se de alguna de las siguientes irregularidades:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

- V. No se tengan en operación las maquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.
- VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar”.

Luego, en los artículos siguientes (artículo 55 al 62 del CFF) se detallan las acciones que ha de ejecutar el Fisco para dar cumplimiento a esta actividad, con el fin de que se ajuste a la Ley y no haya violaciones o se eviten al máximo.

El **artículo 56** del citado ordenamiento, nos indica precisamente dichas acciones:

“Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularan los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro...
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tenga relación de negocios con el contribuyente.

- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase”.

A su vez, citaremos el **artículo 61** puesto que detalla el procedimiento para la determinación presuntiva de ingresos, tema que es relevante en este punto a tratar: “Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de la revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirán que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a **treinta días** lo mas cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinaran con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicara por el numero de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomara como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante **siete días** incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicara por el numero de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicara la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinara previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del

coeficiente que para determinar dicha utilidad señale la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Hecha la determinación presuntiva, procede el cobro de las contribuciones y sus accesorios actualizados, con base en el resultado obtenido de la misma.

En efecto, el fisco federal no deja nada a la especulación, sino que trata de ser lo más apegado a la realidad, por lo que debe reunir datos de la contabilidad, de declaraciones anteriores, de terceros, etc. Es decir, nadie que se coloque en alguna de las hipótesis del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, puede considerar que ha podido eludir al fisco, por el contrario, al encontrarse en esta situación genera quizá mayor desgaste al personal de la autoridad, el cual no va a dejarlo tranquilo hasta que logre conocer su situación financiera, ya sea que se tome en cuenta un periodo de treinta o siete días, según sea el caso.

Con esto concluimos, el estudio de aquellas figuras establecidas en el Código Tributario que permiten obtener información sobre los contribuyentes, y que varias veces van mas allá en el sentido de que la información puede deservocar en la formulación de una denuncia, querrela o declaratoria ante el Ministerio Publico para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Y dado que las actuaciones que practican las autoridades fiscales tienen el mismo valor probatorio que las actas de la policía judicial, basta que se tenga con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, algún indicio de que se ha incurrido en estas conductas delictivas, para que la autoridad hacendaria por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación pida la intervención del Ministerio Publico, por lo que siempre se debe estar atentos a las nuevas disposiciones y así evitar incurrir en la comisión de un delito.

CAPITULO III DELITOS FISCALES.

3.1 Concepto de Delito.

En principio siguiendo el criterio del maestro Espinosa Campos estableceremos el concepto de **Derecho Penal**, entendido este como: “el conjunto de leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de la misma a los casos de incriminación”⁶⁶.

En México se emplea la denominación “Derecho Penal” sin embargo en otros países se emplea la denominación “Derecho Criminal” esto va relacionado de acuerdo a la definición de pena o de delito que se asuma.

Debemos considerar la importancia de contar con el criterio de que debe existir derecho escrito, ya que ninguna persona podrá ser juzgada si no ha cometido un delito debidamente tipificado, es decir, no hay pena sin delito y no hay delito sin ley, lo anterior quiere decir que si una conducta no ha sido prevista por la ley como un delito o tipificada como tal en la ley, no se puede imputar a persona alguna que ha cometido un delito si la conducta no esta tipificada.

Bajo este contexto cuando se dice **nula poena sine lege** no debemos entender que la ley es creadora de los delitos, lo que hace es reconocer su existencia y fijar la sanción correspondiente, **el delito** es la violación de una norma que esta mas allá de la ley.

⁶⁶ Espinosa Campos, Luís. Introducción al Estudio del Derecho Penal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 17, No. 325, marzo del 2003. P. 21.

En el Derecho Penal debemos distinguir entre la norma (orden o prohibición) y la sanción que la acompaña para hacerla eficaz esto es necesario ya que uno es el ordenamiento y otro la consecuencia. Lo que es incuestionable es que corresponde a la ley contener los tipos de delitos y sus sanciones.

Así, la palabra **delito** deriva del verbo latino "delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley"⁶⁷.

Por ilícito algunos autores afirman que debe entenderse, lo contrario o en oposición al derecho, con lo que en materia tributaria se traduce en el incumplimiento a las diversas disposiciones fiscales. Por lo que el ilícito tributario se puede tipificar tanto en infracciones como en delitos.

Al respecto el maestro Luis Humberto Delgadillo sostiene que:

"El ilícito tributario se puede tipificar como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa y unívoca, ya que en la legislación y en la doctrina tienen diferentes significaciones y elementos de distinción. Por lo general, en sentido amplio se considera a la infracción como el Género y se le define como toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario, y dentro de ese género se incluye a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que en nuestra legislación se denomina infracción en sentido estricto"⁶⁸.

Podemos decir en términos generales que cuando la conducta infractora no es trascendente dará origen a una infracción y cuando la conducta desplegada es considerada trascendente, transgredirá las normas de carácter penal. Hay que precisar que en el orden penal las sanciones pueden ser de modo económico y

⁶⁷ Espinosa Campos, Luis. Ob. Cit. P. 22.

⁶⁸ Delgadillo Gutiérrez, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa Noriega. México. 1997. P. 171.

con pena corporal, que de conformidad con el artículo 21 de la Constitución Federal las penas serán únicas y exclusivas de la autoridad judicial, sin embargo en materia tributaria dicha autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria.

Por su parte la maestra Mabarak nos dice que "por delito debe entenderse toda acción u omisión que sancionan las leyes penales. El delito es un ilícito, una infracción a la norma legal que con su conducta positiva o negativa, comete una persona. En la materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito, los que serán sancionados por autoridades diferentes: por la autoridad fiscal la infracción y por la autoridad judicial el delito. Las vías mediante las cuales se ventilaran los correspondientes procedimientos son también diferentes: el procedimiento administrativo en el caso de la infracción fiscal y el procedimiento judicial penal para el delito"⁶⁹.

Coincidimos con lo dicho por esta autora, en el sentido de que en materia fiscal si es posible que una conducta del causante pueda tener doble sanción, en virtud de que la ley impositiva así lo contempla.

El delito se configura como tal cuando la conducta ilícita de la persona ofende el orden social que le rodea, por lo que su forma de actuar amerita una pena más rigurosa que la simple sanción administrativa.

Esto viene a ser el fundamento en que generalmente se basan nuestros legisladores para considerar una conducta ilícita como delito.

De ahí que la infracción, como lo señala Lomeli Cerezo, "es el genero de lo ilícito, el delito es una especie de ese genero; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de

⁶⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Ob. Cit. P. 126.

multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial”⁷⁰.

No hay que olvidar que a su vez, el Código Penal Federal establece en el artículo séptimo la definición general del delito como:

“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales...”.

De lo anterior se desprende que el delito es una conducta que transgrede o violenta los derechos de la sociedad, por lesionar los bienes jurídicos protegidos como son la vida, la libertad, el patrimonio, etc. Por ello, ahora pasaremos al estudio de que delitos son considerados graves en el ámbito fiscal y la repercusión que esto conlleva, debido a que la colectividad en su conjunto exige de sus legisladores la adopción de medidas coercitivas para sancionar por medio de leyes, aquellas conductas ilícitas, y la materia fiscal como veremos, no es la excepción.

⁷⁰ Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 3ª. Edición. Editorial Porrúa. México, 1998. P. 94.

3.2 Concepto de Delito Grave y su repercusión en materia fiscal.

El artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales contempla un listado de los delitos considerados como **“graves”**. Estos delitos tienen esta calificativa pues **se pretende tutelar los valores fundamentales de la sociedad**, dentro de esta lista están por ejemplo: el delito de homicidio por culpa grave, el delito de secuestro y el delito de robo, entre otros.

Al respecto se establece en el: **“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 ordenamientos legales siguientes:

- I. Del Código Penal Federal...
- II. De la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada...
- III. De la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos...
- IV. De la Ley Federal para Prevenir y Sancionar la Tortura...
- V. De la Ley General de Población...
- VI. **Del Código Fiscal de la Federación**, los delitos siguientes:

1) Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del artículo 104, y

2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 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;”

Como se ha podido apreciar, el citado Código Tributario nos señala que se consideran únicamente delitos graves al Contrabando y sus Equiparables así como a la Defraudación Fiscal y sus Equiparables. Por lo que a efecto de establecer en que consiste exactamente cada uno de estos tipos los transcribiremos en la parte conducente:

Delito de Contrabando.	Equiparable al Contrabando.
<p>“Artículo 102 Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el mercancías:</p> <p>I Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.</p> <p>II Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.</p> <p>III De importación o exportación prohibida.</p> <p>También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”</p>	<p>“Artículo 105 Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:</p> <p>I Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier titulo mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación este prohibida.</p> <p>II Derogada</p> <p>III Derogada</p> <p>IV Tenga mercancías extranjeras de trafico prohibido.”</p>
Sanciones para que este Delito o su Equiparable sean considerados graves.	
<p>“Artículo 104 El delito de contrabando se sancionara con pena de prisión:</p> <p>II De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas excede de \$ 798,230.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$ 1,197,340.00.</p> <p>III De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de</p>	

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Conforme al Código Fiscal de la Federación el otro delito considerado grave es el de Defraudación:

Delito de Defraudación Fiscal.	Equiparables a la Defraudación Fiscal.
---------------------------------------	---

<p>“Artículo 108 Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.</p> <p>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.”</p>	<p>Artículo 109 Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p> <p>(Dichas fracciones serán objeto de análisis en el apartado correspondiente pero podemos sintetizarlas de la siguiente forma:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Consigne en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos;2. Omite enterar las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado;3. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;4. Simule actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal;5. Omite presentar por mas de doce meses la declaración de un ejercicio;6. Declare en el pedimento como valor de mercancía un monto inferior en un 70% o mas al valor de transacción en mercancías idénticas o similares; (DEROGADA)7. Declare inexactamente la clasificación
---	---

	arancelaria de las mercancías omitiendo el pago de contribuciones y cuotas compensatorias. (DEROGADA).
Sanciones para que este Delito o su Equiparable sean considerados graves.	
<p>“Artículo 108..</p> <p>El delito de defraudación fiscal se sancionara con las penas siguientes:</p> <p>II. Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,113,190.00, pero no de \$ 1,669,780.00.</p> <p>III. Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 1,669,780.00.”</p>	
<p>Artículo 108, párrafo sexto:</p> <p>“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Usar documentos falsos. b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces. c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan. d) No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros. e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas. f) Manifestar datos falsos para realizar compensaciones que no le correspondan. g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones. <p>Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.”</p>	

Es importante enfatizar como lo señala Saldaña Magallanes que “los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados. El delito o infracción **son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes**, en caso contrario se consideran simples. Es frecuente hablar de ilícitos calificados solo cuando en su ejecución mediaron agravantes. Al respecto tenemos que la **agravante** es la circunstancia que aumenta la punibilidad del

delito o de la infracción; **atenuante** es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y **excluyente** la que la elimina.

La calificación de las conductas ilícitas la señala la ley. En materia fiscal, las penas son económicas o de otra naturaleza, si existiesen agravantes, la pena económica sería de mayor cuantía y la corporal sería de mayor duración; si existiesen atenuantes, dichas penas serían menores; y se eliminarían si hubiere excluyentes. En esta forma, resulta sencillo saber cuando se consideran simples los ilícitos fiscales, pues son los no calificados.”⁷¹

Ahora bien, la repercusión en materia fiscal es importante, ya que en el caso del delito de defraudación fiscal, por ejemplo, si un contribuyente declara falsamente en ceros y adicionalmente en forma indebida no lleva contabilidad, la determinación presuntiva realizada por la autoridad asciende a tres millones de pesos por ejemplo, en principio la pena aplicable sería prisión de tres a nueve años, con la salvedad de que el delito en cita es calificado y finalmente, la pena aplicable es prisión de cuatro años y seis meses a trece años y seis meses, ello debido a que como hemos visto, cuando los delitos son calificados la pena que corresponde se aumenta en una mitad.

Lo anterior nos lleva a que el inculpado no tiene derecho de obtener su libertad provisional bajo caución por considerarse grave dicho delito, por lo que deberá enfrentar todo el proceso recluso en prisión. En este caso si el inculpado es sentenciado como culpable deberá purgar la pena de prisión que se le imponga hasta el último día, sin reducción alguna, pues no tendrá derecho de obtener los beneficios que la ley otorga a los sentenciados, ya que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación indica que:

“No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los **sentenciados por delitos fiscales**, cuando se traten de los

⁷¹ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Editorial ISEF. México, 2005. P.95.

delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código...”

Lo anterior se puede apreciar claramente en el siguiente cuadro:

<p>No procede la Substitución y Conmutación de sanciones a los sentenciados por Delitos Fiscales por:</p>	
<p>Contrabando (Art.102) y su Equiparable (Art.105 fracción I a la IV). Cuando tengan las sanciones del artículo 104 fracciones II y III que básicamente van de tres a nueve años de prisión, dependiendo del monto omitido o si son mercancías de tráfico prohibido.</p>	<p>Defraudación Fiscal (Art.108) y su Equiparable (Art.109). Cuando tengan las sanciones de la fracción III del artículo 108, la cual consiste en prisión de tres a nueve años cuando el monto fuere mayor de \$1,669,780.00.</p>

Por el contrario, en caso de que no pudiera desprenderse que este delito de defraudación fiscal sea calificado o grave, el inculpado si tiene derecho de obtener su libertad provisional bajo caución, la cual debe de otorgar al juez federal por lo menos, en nuestro ejemplo, el monto seria de tres millones de pesos, independientemente de que se garantice el interés fiscal ante las autoridades hacendarias lo que quizá le dificulte o impida la obtención de su libertad provisional, si es que no pudiera conseguir y ofrecer dicha caución con ese monto, ya que en términos del cuarto párrafo del artículo 92 del Código en cita:

“...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...".

Al respecto González Martínez señala que "cuando en su momento surgió el novedoso régimen simplificado, que aparentaba estar al alcance de la cultura fiscal de las personas, en donde se pretendía que el propio contribuyente determinara sus impuestos, y ahora las nuevas obligaciones que se imponen a través de estas últimas disposiciones; tan simple como que ciertos contribuyentes que son tan pequeños no lleven un registro contable aunque sea simplificado, se le considera como defraudación fiscal calificada y por ende, delito grave"⁷².

Así, los delitos que son considerados graves por el legislador, persiguen o tienen como fin inhibir a los contribuyentes, por un lado, a que incurran en alguna de las conductas tipificadas y sancionadas por el Código Fiscal de la Federación y, por otro, se puede apreciar, que lo que se persigue es castigar duramente a aquellos que se vean sujetos a un proceso penal, dado que la autoridad hacendaria tiene a su favor sanciones altas para estos delitos, que harán que el contribuyente despliegue una serie de acciones en las que destaca principalmente el pago que realizara de lo que adeude, con tal de no verse involucrado en un proceso penal-fiscal ello claro, si cuenta con el dinero necesario, pues en caso contrario, ira a prisión y no recibirá ninguno de los beneficios que la ley otorga a los sentenciados.

Lo anterior encuentra su sustento en lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los cuales no se consideran violentadas garantías

⁷² González Martínez, Víctor Hugo. Reformas a los Delitos Fiscales en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 13, No. 227, febrero, 1999. P. 37

consagradas en la Carta Magna, por lo que se refiere al tema de la Sustitución y Conmutación de sanciones a los Sentenciados por Delitos Fiscales.

Rubro

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LOS CASOS EN QUE NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, ASÍ COMO LOS REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACERSE EN LOS QUE SÍ PROCEDE SU OTORGAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY.

Texto

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia firme que el principio de igualdad ante la ley, contenido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no implica que todos los individuos deban encontrarse siempre y en cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, la cual se traduce en el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que aquellos que se encuentran en similar situación de hecho, por lo que no toda desigualdad de trato es violatoria de garantías, sino sólo cuando produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho iguales, sin que exista para ello una justificación razonable e igualmente objetiva, de manera que a iguales supuestos de hecho corresponden similares situaciones jurídicas. En congruencia con tal criterio se concluye que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación que prevé los casos en los que no procede otorgar los beneficios de sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, así como los requisitos que deberán satisfacerse en los que sí proceda su otorgamiento, no viola el principio constitucional mencionado, pues no da trato diferenciado a quienes cometen el delito de defraudación fiscal respecto de los infractores que sí cuentan con el privilegio de obtener la sustitución o conmutación de las penas que se les impongan, ya que existe la posibilidad de que el responsable por aquel delito pueda gozar de esos beneficios, toda vez que el referido artículo 101 únicamente prevé en qué casos no proceden.

Novena Epoca Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIX, Febrero de 2004 Tesis: 1a. VI/2004 Página: 87 Materia: Constitucional, Penal Tesis aislada.

Conforme a esta jurisprudencia lo que se pone de manifiesto es que el citado artículo 101, no prohíbe la sustitución o conmutación de sanciones o cualquier

otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, sino que hace alusión únicamente a en que casos no procede y, que en consecuencia no se viola el principio de igualdad ante la ley.

La siguiente jurisprudencia, destaca que los beneficios de la sustitución o conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no forman parte de las garantías individuales, ni están tuteladas por el artículo 18 Constitucional. Sin embargo nuestra Carta Magna, si reconoce la privación de libertad como sanción, y para que el juzgador otorgue la concesión de la sustitución de la pena de prisión (puesto que es una facultad discrecional), requiere conforme al criterio que a continuación se cita:

- conocimiento del delincuente,
- conocimiento de su medio
- conocimiento de las circunstancias del hecho punible.

Rubro

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LOS CASOS EN QUE NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, NO VIOLA EL ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto

El precepto legal mencionado que establece los casos en que no procede otorgar los beneficios de sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el artículo 18 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tales beneficios no tienen la calidad de garantía individual, ni están tutelados por el citado precepto constitucional. Además, la Carta Magna reconoce como parte fundamental del sistema penal mexicano la privación de la libertad como sanción a la conducta típica para lograr la readaptación social del reo y conforme al criterio firme de este Alto Tribunal, la concesión de la sustitución de la pena de prisión constituye una facultad

discrecional del juzgador, quien debe apreciar para ello diversas peculiaridades y condiciones establecidas en la ley para su posible otorgamiento (artículos 51, 52, 70 y 90 del Código Penal Federal), las que están en relación con el conocimiento directo del delincuente, de su medio y de las circunstancias del hecho punible.

Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIX, Febrero de 2004 Tesis: 1a. VII/2004 Página: 88 Materia: Constitucional, Penal Tesis aislada.

Asimismo, en la Jurisprudencia que a continuación se cita, se aclara que el hecho de limitar las posibilidades de conmutar o sustituir la pena privativa de la libertad no violenta el artículo 22 Constitucional, puesto que no se trata de una pena inusitada, que sea inhumana, cruel o desproporcionada, ni tampoco es trascendental debido a que no puede ir mas allá de la persona del delincuente.

Rubro

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LOS CASOS EN QUE NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el término inusitado, aplicado a una pena, no corresponde exactamente a la acepción gramatical de ese adjetivo, que significa lo no usado, ya que no podría concebirse que el Constituyente hubiera pretendido prohibir la aplicación, además de las penas que enuncia el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de todas aquellas que no se hubiesen usado anteriormente; que interpretar gramaticalmente el concepto sería tanto como aceptar que cualquier innovación en la forma de sancionar los delitos, implicaría la aplicación de una "pena inusitada", y que por "pena inusitada", en su acepción constitucional, debe entenderse aquella que ha sido abolida por inhumana, cruel, infamante y excesiva, o porque no corresponde a los fines que persigue la penalidad. En ese sentido, al prever el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación los casos en que no procede otorgar los beneficios de sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el citado precepto constitucional, pues el hecho de que se limiten las posibilidades de conmutar o sustituir la pena privativa de la

libertad no es una pena inusitada ni trascendental, ya que no constituye una pena inhumana, cruel o excesiva que al ser desproporcionada se aleje de los fines de la penalidad, ni tampoco trascendental de manera que pudiera ir más allá de la persona del delincuente.

Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIX, Febrero de 2004 Tesis: 1a. VIII/2004 Página: 88 Materia: Constitucional, Penal Tesis aislada.

En este tenor, en la siguiente jurisprudencia se advierte el papel trascendental que se le ha otorgado a la Secretaría de Hacienda, toda vez que esta es quien podrá en un dado caso, ayudar a un sentenciado en la sustitución o conmutación de su sanción, siempre y cuando el interés fiscal se encuentre garantizado a satisfacción de esta dependencia de Estado, esto se debe a que esta facultad la tienen las autoridades administrativas y no los jueces federales.

Rubro

DELITOS FISCALES. PARA LA PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, SE REQUIERE LA MANIFESTACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO.

Texto

Para que procedan los referidos beneficios a favor de los sentenciados por delitos fiscales, previstos en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, además de satisfacerse los requisitos que al efecto establece el Código Penal Federal, es menester que en los autos del proceso penal exista la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que el interés fiscal está cubierto o garantizado satisfactoriamente, entendida esta manifestación como el documento, recibo o comprobante que acredite fehacientemente la aceptación de la autoridad tributaria de tener por garantizados los adeudos fiscales. Lo anterior obedece a que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 94 del código tributario invocado, es a la autoridad administrativa a la que le corresponde hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas que se hubieren generado con motivo de la infracción fiscal; por tanto, de existir constancias en los autos del proceso penal que acrediten la práctica de un

embargo precautorio o aseguramiento de bienes a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello no implica que el interés fiscal se encuentre garantizado, por ser necesario que esa autoridad actualice y determine el monto del adeudo fiscal, cuestión que escapa a la esfera competencial de los Jueces Federales quienes no pueden imponer sanciones pecuniarias por los delitos referidos y, por ende, los imposibilita, material y jurídicamente, para determinar si el valor de los bienes embargados es suficiente para garantizar el crédito fiscal.

Novena Epoca Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Abril de 2002 Tesis: 1a./J. 13/2002 Página: 195 Materia: Penal Jurisprudencia.

Bastante hemos hablado de los delitos fiscales, debido a que forman parte integrante del eje de nuestra investigación, dado que no se podría entender la función que desempeña la Procuraduría Fiscal de la Federación sin hacer alusión a este tema, que como ya se ha visto resulta complejo no solo para las autoridades sino también para los causantes, en vista de que ambos pueden tener dudas respecto a la aplicación de las figuras delictivas contempladas en el Código Tributario, y en consecuencia todo procedimiento que se derive podría estar afectado de ilegalidad.

Recordemos que estos ilícitos, son cometidos esencialmente en contra del Fisco Federal, esto quiere decir que no es entre particulares, y en tal tesitura, se encuentran regulados y sancionados por una Ley Especial, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación y no el Código Penal Federal, como en un principio se podría pensar, las razones de esta situación serán explicadas en el apartado siguiente en donde abordaremos lo que se entiende por Delito Fiscal.

3.3 Concepto de Delito Fiscal.

Debemos mencionar que el Estado para el cumplimiento de sus fines, para el mantenimiento de su organización, necesita recursos financieros, que se obtienen en su mayoría por las contribuciones que aportan los habitantes.

Determinadas conductas de los contribuyentes tienden a eludir de diversas formas el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según su gravedad para Saldaña Magallanes “estas conductas pueden ser infracciones o delitos, sancionándose las primeras con medidas administrativas, multas, recargos y clausuras, generalmente y las segundas con penas que pueden consistir en prisión o multa, decomiso de los objetos, instrumentos, o productos del delito”⁷³.

Los delitos se regulan en el Código Penal, sin embargo, existen **delitos especiales** tipificados en diversas leyes. Así **el Código Fiscal de la Federación establece en su título cuarto, capítulo segundo, un apartado de delitos especiales denominados delitos fiscales**⁷⁴, sin alterar el esquema del derecho penal, por disposición expresa del artículo sexto del Código Penal en cita, el cual textualmente ordena:

“Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se

⁷³ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Ob. Cit. P.96.

⁷⁴ Mabarak en su libro de Derecho Financiero Publico, ya antes citado, nos dice que los delitos fiscales pertenecen, de acuerdo con la doctrina, al grupo de los llamados delitos especiales. Su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común y es la ley específica la que los contiene. Así por ejemplo, en la legislación fiscal mexicana es el Código Fiscal de la Federación el que determina la tipificación de los delitos fiscales y sus penas, en lo que se refiere a sus aspectos exclusivamente sustantivos (artículos 92 a 115 bis del código citado). P. 72.

aplicaran estos tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”.

Las razones por las que se justifica que los delitos especiales se localicen en un capítulo específico dentro de la ley especial son:

- a) Que los contribuyentes, conozcan cuales son las conductas tipificadas y sancionadas como delitos de carácter fiscal, al momento de consultar el Código Tributario.
- b) Que los causantes conozcan las diferencias entre las infracciones y los delitos, para saber cuando sus conductas se pueden ubicar dentro de los delitos de carácter fiscal.

En este punto resulta relevante comentar que el titular de un bien patrimonial⁷⁵ protegido penalmente puede ser tanto persona física o una moral de derecho privado o público. En materia penal fiscal federal, el titular del bien jurídico protegido es la Federación, representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En consecuencia los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se dividen en **nominados e innominados**. Esto obedece a que ciertos tipos delictivos se han clasificado con una denominación: el contrabando, defraudación fiscal; las otras conductas punibles, que de forma casuística se detallan, no tienen un nombre específico.

⁷⁵ El patrimonio estatal nos comenta Mabarak “se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica”, en Derecho Financiero Público, Ob. Cit. P. 68.

En tales condiciones Osorio y Nieto conceptúa a los delitos fiscales como: “los actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente”.⁷⁶

Narciso Sánchez Gómez por su parte, nos dice que el “delito fiscal es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un sujeto pasivo principal o responsable solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el cumplimiento de la misma, y provoca un daño a los ingresos del Estado, y por ello el responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta. Es un acto u omisión sancionado por las leyes fiscales y penales en forma administrativa y judicial, en el primer caso el castigo es impuesto por una autoridad fiscal, y en el segundo por una autoridad judicial”.⁷⁷

Por su parte Márquez Piñero comenta en su libro que “El delito fiscal, es la violación a las leyes de naturaleza fiscal, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, pudiendo reprimirse esa conducta con una multa y pena privativa de libertad, para que el infractor sufra un escarmiento por su conducta antijurídica, dolosa o culposa, y para resarcir los daños y perjuicios causados al patrimonio del Estado”.⁷⁸

Podemos concluir diciendo que se les llama a estos ilícitos **delitos fiscales**, porque al realizar la conducta tipificada y sancionada por la ley penal fiscal se lesiona el patrimonio del Estado o a los bienes jurídicos protegidos por este y con ello se afecta a la misma sociedad, impidiéndole disfrutar de las mejoras que pudieran hacerse si todos cumpliéramos en tiempo y forma con nuestras obligaciones tributarias.

⁷⁶ Osorio y Nieto, Cesar Augusto. Delitos Federales. 5ª. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001. P.214.

⁷⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª. Edición. Editorial Porrúa. México, 2001. P. 77.

⁷⁸ Márquez Piñero, Rafael. Derecho Penal. 4ª. Edición. Editorial Trillas. México, 1999. P. 134.

3.4 Incorporación de los Delitos Fiscales al Código Fiscal de la Federación.

Conviene mencionar que propiamente la materia de los delitos fiscales en ámbito federal tiene un momento primordial de aparición con la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, publicada el 31 de diciembre de 1947, la cual por primera vez prevé el delito de defraudación fiscal en nuestra legislación.

Con anterioridad a esta ley encontramos como antecedente de delito fiscal, el delito de contrabando que estaba regulado desde fines del siglo XIX durante el periodo del porfiriato. En aquella época las conductas que afectaban al fisco, o se regularon como infracciones, o bien podían llegar a ser delictivas en términos del delito de fraude previsto en el Código Penal Federal de 1871, por así disponerlo la Ley General del Timbre de 1893.

La Ley de Defraudación Impositiva tuvo una vida efímera, pues al reformarse el Código Fiscal de la Federación con fecha 31 de diciembre de 1948, este se adiciono con el **titulo sexto** al anterior Código Fiscal de 1938. Este titulo fue denominado **De los delitos**, con disposiciones penales tanto sustantivas como adjetivas, donde aparece regulado el delito de defraudación fiscal y por tal motivo con ello resulto derogada la ley mencionada.

Con fecha 19 de enero de 1967 se publico un nuevo Código Fiscal de la Federación, e inicio su vigencia el primero de abril de 1967, en donde el

titulo sexto del Código anterior se ubico en el capitulo IV del titulo segundo.

El primero de enero de 1983 inicio la vigencia del actual Código Fiscal de la Federación, expedido por Decreto del 30 de diciembre de 1981, donde lo relativo a la materia de **los delitos fiscales se regulo y ubico en el capitulo II del titulo IV, del articulo 92 al 115-b, dedicado a las infracciones y delitos fiscales.**

A continuación haremos un cuadro en el cual abordaremos como es que se ha regulado en el Código Fiscal de la Federación, el tema de los Delitos Fiscales, principalmente en el de 1948 y 1967, puesto que son en ellos en donde se contemplan en forma ordenada.

Ley de Reformas al CFF, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1948.
TITULO SEXTO. De los delitos fiscales.
Capitulo Primero. Disposiciones Generales.
Capitulo Segundo. Del Contrabando (Art. 242 al 263). Articulo 242 Comete el delito de contrabando : VII. El que introduce o saca del país mercancías omitiendo deliberadamente el pago de los impuestos de importación o exportación que les corresponda. VIII. El que voluntariamente y en detrimento del fisco, viole alguna o algunas de las disposiciones de la Ley Aduanera, relativas a la importación o exportación de mercancías, con el propósito de introducirlas al país o sacarlas del mismo sin cubrir los impuestos aduanales que les corresponden.
Capitulo Tercero. De la falsificación de matrices, punzones, dados y timbres.
Capitulo Cuarto. Del uso de timbres falsificados.
Capitulo Quinto. De la Defraudación (Art. 270 al 275). Articulo 270 Comete el delito de defraudación , el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos.

Capitulo Sexto. De la elaboración de productos y comercio clandestino.

Capitulo Séptimo. Del rompimiento de sellos.

Con estas reformas, lo que se pretendió fue empezar a normar en un solo cuerpo legal aquellas conductas delictivas en materia fiscal, a efecto de poder sancionar a quienes se ubicaran en alguna de las hipótesis descritas.

Posteriormente, tenemos que con la aparición del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1967, los delitos fiscales se ubicaron de la siguiente forma:

Código Fiscal de la Federación de 19 de enero de 1967.
TITULO SEGUNDO. CAPITULO IV. DE LOS DELITOS (ART. 43-79).
Artículo 46. Comete el delito de contrabando quien: <ul style="list-style-type: none">I. Introduzca al país o extraiga de el mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.II. Introduzca al país o extraiga de el mercancías cuya importación o exportación este prohibida por la ley, o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.III. Introduzca al país vehiculos cuya importación este prohibida por la ley, o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.IV. Intérnela resto del país vehiculos u otras mercancías extranjeras procedentes de perímetros, zonas o puertos libres, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deba cubrir, o sin el permiso que legalmente se requiera para internar los vehiculos o las mercancías de que se trate.V. Introduzca nacionales o nacionalizadas a puertos libres, omitiendo el pago total o parcial del impuesto de exportación que deba cubrir.
Artículo 65. Se impondrá prisión de hasta tres años, a los funcionarios o empleados que practiquen o pretendan practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente.
Artículo 66. Se sancionara con uno a seis años de prisión a la persona física que use más de un número de registro o proporcione datos falsos para su inscripción en el registro federal de causantes, con perjuicio del interés fiscal.

Artículo 68. Se contempla el delito de uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados...
Artículo 71. Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.
Artículo 78. Se contempla el delito de rompimiento de sellos en materia fiscal.

Como se puede observar, en este Código los legisladores vuelven a retomar el tema de los delitos fiscales con mayor fuerza, con el fin de irlos adecuando a las necesidades de la época.

Es importante recordar que el actual Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1981 y reformado en varias ocasiones, contempla varios delitos fiscales los cuales serán objeto de estudio en el apartado correspondiente, razón por la cual no lo mencionamos en este punto.

Bajo este contexto podríamos preguntarnos como lo hace Mancilla Ovando⁷⁹ con base en lo anterior, ¿Por qué se reglamentan los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación?

A lo que tendríamos que responder, como lo hicimos en el apartado anterior, y como lo menciona el citado autor, los delitos de carácter fiscal son delitos especiales, por tanto, se encuentran tipificados y sancionados por una Ley especial, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación, es decir, se encuentran excluidos del Código Penal y de la legislación vigente sobre delitos del orden común, por tratarse de delitos especiales como lo dispone el artículo sexto del Código Penal Federal.

⁷⁹ Mancilla Ovando, Jorge. Examen de Constitucionalidad de diversas leyes federales que consagran delitos. 3ª. Edición. Editorial Porrúa. México, 2001. P. 56.

3.5 Delito de Contrabando.

El contrabando es uno de los clásicos delitos fiscales en unión con el de defraudación fiscal. La palabra contrabando etimológicamente refiere el hecho de actuar en contra de un edicto, es decir, en su origen la palabra refiere todo hecho contrario a la ley. Se refiere a los hechos ilícitos relacionados con mercancías fuera en su traslado como en su producción.

El contrabando se remonta al momento histórico en que la producción de mercaderías o su traslado de un lugar a otro, estuvo sujeto a controles, restricciones, aranceles e incluso prohibiciones.

En algún momento de la historia la palabra contrabando se destino especialmente a denotar acciones de introducción a un territorio o extracción de el. En la actualidad esta palabra tiene un significado legal y técnico muy específico porque se relaciona con mercancías (mercaderías) y con su traslado de un lugar a otro, en nuestra tradición jurídica, ha quedado en el olvido el sentido de producción que la palabra tiene.

Desde el punto de vista jurídico de acuerdo con el Doctor Pacheco Martínez "el contribuyente, tratándose de operaciones de comercio exterior, puede incurrir en el denominado delito de contrabando (ir contra la Ley), el cual constituye doctrinalmente un delito especial, ya que se encuentra en diversas hipótesis punibles en el Código Fiscal de la Federación"⁸⁰. Creemos que por lo anterior, es de vital importancia que los exportadores e importadores

⁸⁰ Pacheco Martínez, Filiberto. El Contrabando como ilícito fiscal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 14, No. 265, septiembre del 2000. P.15.

conozcan de manera sencilla, cuales son las diversas hipótesis en que se puede incurrir en este ilícito, pues el fin último de la norma fiscal es sancionar a quienes lo cometan.

Y al respecto surge una pregunta ¿Quiénes pueden ser los sujetos activos del delito de contrabando? Sobre este punto hay que señalar que el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación establece que son responsables de los delitos fiscales (en general) 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.

Debemos tener presente dos aspectos importantes, uno consiste en que el sujeto activo de un delito fiscal es aquel que realiza la acción u omisión descrita en el tipo penal de que se trate, en tanto que el sujeto pasivo será quien sufra el perjuicio. Es decir, que para la consumación del tipo de contrabando debe existir una relación jurídico-tributaria preexistente a la comisión del delito, para que de esta relación se deriven los sujetos del ilícito que serán:

- El deudor de hacienda, quien será el sujeto activo.
- El acreedor, quien es el Estado, representado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, que constituye el sujeto pasivo.

Por lo tanto hay que manifestar que son varias las modalidades en que se puede incurrir en la integración del tipo delictivo de contrabando, por lo que el artículo 102 lo define así:

“Artículo 102 Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el 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 el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”

Con base en lo anterior, tenemos que el delito de contrabando supone la intención de dañar, por parte del importador o exportador a través de la realización de diversas conductas previstas y sancionadas por el Código Fiscal de la Federación, mismas que hemos citado líneas arriba y que nos hacen notar que el Estado se ha preocupado por legislar en la materia con el fin de inhibir este tipo de conductas, sin embargo la realidad lo ha rebasado, dado que actualmente esta actividad genera ganancias que se quedan en la informalidad y, en consecuencia el Erario no cuenta con recursos suficientes para sufragar los gastos que se requieren en el país. Por ello, procederemos a conocer en el apartado siguiente, cuales son las hipótesis de este delito, a efecto de poder comprender como es que influye en la vida económica y legal de la nación.

3.5.1 Hipótesis del Contrabando.

Resulta conveniente señalar que compartimos la opinión de Sánchez Vega, quien describe cuales son las características de este delito fiscal:

- 1) Es un delito especial, por estar regulado, tipificado y sancionado por el Código Fiscal de la Federación.
- 2) Es un delito de carácter patrimonial, porque se comete en agravio del Fisco Federal.
- 3) Es un delito doloso.
- 4) Es de acción u omisión.
- 5) Es un delito de carácter federal.
- 6) Es de querrela necesaria, con fundamento en la fracción I del artículo 92 del Código Tributario.
- 7) Es de declaratoria de perjuicio necesaria, con fundamento en la fracción II del citado artículo 92.
- 8) Es de formulación de declaratoria de contrabando, cuando se ubique en los supuestos de la fracción III del artículo 92, es decir, en los casos de:
 - contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente y,
 - mercancías de tráfico prohibido.
- 9) Es de denuncia de hechos, en los casos no previstos en las fracciones I, II o III del artículo 92 del Código Fiscal Federal.

10) Son delitos graves, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, en su parte relativa, que en este caso no se tendrá derecho a la libertad bajo caución⁸¹

Visto lo anterior, procederemos a explicar cuales son las hipótesis del delito de contrabando previsto en el Código Fiscal de la Federación, para ello señalaremos textualmente el artículo que tipifica esta conducta:

“Artículo 102 Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el 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 el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”

Como se puede apreciar, este artículo maneja varias hipótesis, que resulta importante conocer, por esta razón se hará un cuadro que contenga en forma clara y sencilla cada una de las hipótesis que engloba el artículo en cuestión, para ello se harán dos columnas, una que trate de la introducción o internación de mercancías al país y otra que marque cuales son los casos en que se extraen dichas mercancías, todo ello con fundamento en el artículo antes citado.

⁸¹ Sánchez Vega, Alejandro. Contrabando y sus equiparables como delitos graves. Editorial Sista, México, 1991. P.65-67.

INTRODUCCION O INTERNACION DE MERCANCIAS AL PAIS.	EXTRACCION DE MERCANCIAS DEL PAIS.
---	------------------------------------

Introducir al país mercancías omitiendo el pago total de contribuciones.	Extraer del país mercancías omitiendo el pago total de contribuciones.
Introducir al país mercancías omitiendo parcialmente el pago de contribuciones.	Extraer del país mercancías omitiendo de manera parcial el pago de contribuciones.
Introducir al país mercancías omitiendo el pago total de cuotas compensatorias.	Extraer del país mercancías que no causan impuestos pero requieren permiso de autoridad, sin contar con el.
Introducir al país mercancías omitiendo parcialmente el pago de cuotas compensatorias.	Extraer del país mercancías de importación o exportación prohibida.
Introducir al país mercancías que no causen impuestos pero requieren permiso de autoridad, sin contar con el.	Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de contribuciones.
Introducir al país mercancías de importación o exportación prohibida.	Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de contribuciones.
Internar de zonas libres al resto del	Extraer de recintos fiscales o

<p>país mercancías extranjeras omitiendo el pago total de contribuciones.</p>	<p>fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo el pago total de cuotas compensatorias.</p>
<p>Internar de zonas libres al resto del país mercancías extranjeras omitiendo el pago parcial de contribuciones.</p>	<p>Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, omitiendo parcialmente el pago de cuotas compensatorias.</p>
<p>Internar de zonas libres al resto del país mercancías extranjeras omitiendo el pago total de cuotas compensatorias.</p>	<p>Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, que no causen impuestos y requieran permiso de autoridad, sin contar con el.</p>
<p>Internar de zonas libres al resto del país mercancías extranjeras omitiendo el pago parcial de cuotas compensatorias.</p>	<p>Extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías sin que hayan sido entregadas por la autoridad o persona autorizada, de importación o exportación prohibida.</p>
<p>Internar de zonas libres al resto del país mercancías extranjeras que no causen impuesto pero requieren permiso de autoridad, sin contar con el.</p>	

Coincidimos con el maestro Pacheco Martínez, cuando dice que cualquiera de las hipótesis de contrabando que se han listado, debe ser completada con lo siguiente: en forma antijurídica y culpable.⁸²

Con lo visto anteriormente, tenemos que las hipótesis del delito de contrabando se resumen en:

- a) introducir al país mercancías,**
- b) extraer del país mercancías o,**
- c) extraer de recintos fiscales o fiscalizados mercancías.**

Respecto a las hipótesis antes mencionadas, más que un análisis exhaustivo de ellas, procederemos a comentar algunos de los elementos que resultan de interés para los gobernados en general, a efecto de comprender su significado y su alcance.

- b) En alusión a la **introducción o extracción de las mercancías del país**, el ilícito fiscal que comentamos tradicionalmente se ha clasificado en contrabando a la importación y contrabando a la exportación. Uno de los elementos significativos del contrabando es, sin duda alguna, el referente a **país**. En el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación esta utilizada en el sentido de territorio, es decir, del territorio de los Estados Unidos Mexicanos (territorio nacional).
- c) La **omisión** como lo señala Saldaña Magallanes “es siempre un concepto normativo en tanto que, si no existe un elemento referencial que es el deber, aquella no puede existir. Omite, quien debe realizar algo y no lo lleva a cabo, no importa de donde surge o provenga el deber, lo importante es que la omisión no existe sin el. En todos los delitos de omisión, la autoridad tiene que proceder

⁸² Pacheco Martínez, Filiberto. El Contrabando como ilícito fiscal. Ob. Cit. P. 16.

de la siguiente manera: analizar la existencia del deber jurídico concretizándolo y precisándolo en tiempo y forma de realización y, constatar si el destinatario del deber jurídico lo cumplió en forma y termino".⁸³

Por que existe omisión en el pago de contribuciones o de cuotas compensatorias: porque las leyes indican el deber de pagarlas. Cuando se omite el pago de contribuciones o de cuotas compensatorias, en el momento en que conforme a la ley se tenía que hacer el pago y este se no lleva a cabo.

En tanto la mercancía se introduzca por vías y lugares no autorizados, comenta Saldaña Magallanes "la omisión del pago de las contribuciones y cuotas se da de manera lisa y llana en el mismo momento (ocurre cuando se utilizan puntos fronterizos, puertos o pistas no autorizadas para el trafico internacional de mercancías, ya que no existe autoridad aduanera ante quien presentar la mercancía para su despacho); si la mercancía se introduce al país hacia el lugar autorizado por donde debe pasar legalmente, la omisión de pago ocurrirá en el momento en que conforme a tales ordenamientos tenga que realizarse pero, en lo general, ocurre en el momento de presentar el pedimento ante la autoridad aduanal, o bien, en el momento en que se omite realizar el procedimiento legalmente procedente para efectuar el pago, como presentar la mercancía a revisión (este es el caso de ocultación de la mercancía)".⁸⁴

- c) El **permiso de importación** es otro de los conceptos centrales en esta figura delictiva. Realmente el permiso es "la autorización que concede un órgano de autoridad para que se interne legalmente al país alguna mercancía específica, esa autorización se hace constar en el documento respectivo".⁸⁵ El porque una mercancía requiere permiso para ser importada, responde a una variedad de razones, como son: protección a la

⁸³ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Ob. Cit. P. 99.

⁸⁴ Ibid. P.102.

⁸⁵ Sánchez Vega, Alejandro. Contrabando y sus equiparables como delitos graves. Ob. Cit. P. 70.

industria nacional, salud pública, seguridad pública, economía, etc. Para fundamentar así como para la integración del cuerpo del delito, estimamos necesario que las autoridades fiscales del orden penal no se limiten a referir que la mercancía requiere permiso, sino que deben señalar con base a que requiere tal permiso; mencionar que tipo de instrumento jurídico: ley, decreto o acuerdo, y como y en donde aparece.

- d) Por cuanto toca a la **mercancía de importación prohibida** es aquella que legalmente no puede internarse al país. La prohibición puede estar prevista directamente en algún ordenamiento jurídico o en un tratado, o bien, estar prohibida por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades que prevé el segundo párrafo del artículo 131 constitucional.
- e) En lo concerniente al elemento **mercancías** que aparece en la parte inicial del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, es pertinente señalar que este concepto está utilizado en género y tiene que ver con lo singular o con lo plural, pudiéndose presentar el delito de contrabando con una e individual mercancía o con relación a un conjunto de ellas. El penúltimo párrafo del artículo 92 del citado Código dispone que "Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

El concepto de mercancías está en relación con cosas materiales, independientemente de su estado, que pueden ser transportadas de un lugar a otro (muebles por su naturaleza), que de acuerdo con las leyes o decretos respectivos su introducción o extracción del país está sujeta al pago de contribuciones, cuotas compensatorias, permisos de autoridad o salvo que este prohibida.

- f) Con relación al **contrabando a la exportación** podemos aplicar gran parte de las argumentaciones que anteriormente hemos vertido con referencia a la importación, con la salvedad que, dado que no existen cuotas compensatorias por la exportación, las respectivas hipótesis no pueden existir. En este punto nos comenta Saldaña Magallanes que “la extracción del país se lleva a cabo por lugares no sujetos a control ni vigilancia aduanal (contrabando fortuito) o a través de estos lugares (escondiendo la mercancía o documentándola incorrectamente)”.⁸⁶
- g) El delito de contrabando es exclusivamente de **comisión dolosa**, por lo que el autor material debe conocer que esta llevando a cabo un comportamiento consistente en la introducción o extracción de mercancías, al o fuera del territorio nacional, o recintos fiscales o fiscalizados; además debe tener conocimiento que la mercancía esta sujeta al pago de alguna cantidad; que esta sujeta a permiso de autoridad o, que se encuentra prohibido su trafico.

Por lo que hace al tema de Contrabando, consideramos que nuestras autoridades deben de poner mayor atención, puesto que en los últimos tiempos se ha incrementado la importación de mercancías sin pagar impuestos, muchas de ellas provienen de China y han invadido al país afectando gravemente a la economía formal, lo cual ha provocado que muchos contribuyentes que cumplían con las obligaciones a su cargo prefieran irse a la informalidad puesto que les genera mayores utilidades y no tienen que enterar impuestos a la autoridad recaudatoria.

Esta oleada de mercancías de Contrabando que llegan al país, son más redituables puesto que sus precios son más bajos que los nacionales e incluso se

⁸⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Ob. Cit. P. 103.

ha llegado a copiar de forma similar las artesanías nacionales, que debían estar más protegidas.

Todo lo anterior nos sirve de base para afirmar que el Contrabando es un problema preocupante puesto que aumenta día a día, por lo que requiere de soluciones eficaces para erradicarla.

Por ello proponemos, que las autoridades hacendarias lleven un registro de los vendedores informales por colegio, para ello se requiere negociar con los líderes que los agrupan, puesto que son ellos quienes si llevan registros debido a que les cobran por permitir vender en las calles. Lo anterior, nos dará como resultado un listado que contenga básicamente:

- datos de la persona,
- tipo de mercancía que vende,
- lugar en que vende,
- cantidad que gana por día.

Esto servirá para que las autoridades fiscales tengan una idea aproximada de cuantas personas hay en la informalidad y la cantidad de ingresos diarios que perciben, ello con el fin de crear, por ejemplo, una tasa porcentual semanal fija que permita recaudar impuestos.

Si bien, sabemos que esto no soluciona el problema, sino mas bien lo regula, dado que se estaría permitiendo vender este tipo de mercancías, no dudamos que el Gobierno junto con las autoridades competentes encuentren los mecanismos necesarios para perfeccionar una propuesta de esta índole u otras semejantes que aporte la ciudadanía, en la que quizá se pudiera abatir este tipo de actividades y así lograr que realmente tengamos una Nación fuerte y sana respecto a sus finanzas.

3.5.2 Presunciones del Contrabando.

De conformidad con el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, el contrabando descansa en la figura jurídica de la presunción. Si bien es cierto que ya hemos hecho alusión a este tema, creemos que es importante enfatizar a efecto de comprender mejor este punto.

De acuerdo con el maestro Pacheco Martínez, "hay determinados hechos conocidos legalmente por las pruebas que los acreditan y que se denominan **indicios**. De estos indicios, por inducción reconstructiva se pueden inducir otros hechos desconocidos llamados **presunciones**. Por tanto, la presunción es una inferencia lógica de algo conocido que lleva razonablemente a algo desconocido".⁸⁷

Las presunciones pueden ser legales o humanas. Las legales son previstas en la ley, y las humanas son las inferidas por el órgano jurisdiccional, a través de pruebas circunstanciales: es decir, de un conjunto de indicios o circunstancias probadas se obtiene un hecho constitutivo de la presunción. Cabe señalar que las presunciones legales pueden ser **juris et de juris** y **juris tantum**. Las primeras no admiten prueba en contrario, mientras que las segundas sí.

De lo expuesto inferimos que el artículo 103 antes citado, se refiere a las presunciones **juris tantum**, en tanto que la punibilidad para el delito de contrabando está subordinada al hecho de que exista omisión en el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, la omisión de un permiso de

⁸⁷ Pacheco Martínez, Filiberto. El Contrabando como ilícito fiscal. Ob. Cit. P. 16.

autoridad, o la existencia de una prohibición de tráfico internacional sobre la mercancía, es decir, no basta para que exista el delito la simple presencia del hecho que describe en cada una de sus fracciones el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, sino que es necesario acreditar las otras circunstancias para llegar a la conclusión de que el evento es, efectivamente, contrabando. Estimamos que el efecto de la presunción es solamente de carga probatoria dentro del correspondiente proceso penal, que presumiblemente se introdujeron o extrajeron dichas mercancías de manera ilícita.

A continuación resumiremos dieciocho de las veinte fracciones de las que consta el artículo en comento, a efecto de entender **cuando se presume cometido el delito de contrabando**.

Artículo 103 Se presume cometido el delito de Contrabando cuando:
I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su interacción de la franja o región fronteriza al resto del país.
II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 km. a partir de los límites de las poblaciones fronterizas, sin documentación. De acuerdo con la Ley Aduanera, las zonas fronterizas se extienden desde el límite fronterizo hacia el interior de la República hasta 20 km. Este supuesto se ha establecido para proteger a la industria automotriz nacional, a fin de impedir la importación ilegal.
III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías consignadas en los manifiestos o guías de carga Se presume que los faltantes se deben a que se descargó mercancía en territorio nacional antes de que se efectuara la revisión con base en la cual se cobrarán los tributos al comercio exterior. Si hay sobrantes, se presume que se intentó pagar impuestos únicamente sobre los consignados en la guía y no sobre los excedentes.
IV. Se descarguen subrepticiamente mercancías extranjeras de los medios de transporte
V. Se encuentren sin estar documentadas mercancías extranjeras en tráfico de

altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales.
El artículo 11, fracción I del Reglamento de la Ley Aduanera se entiende por tráfico de altura el transporte de mercancías que lleguen al país o se remitan al extranjero, y la navegación entre puerto nacional y otro extranjero, o viceversa.

VI. De igual forma que la anterior, pero a bordo de una embarcación en tráfico mixto.

Conforme a la fracción III del artículo arriba citado, hay tráfico mixto cuando una embarcación realiza simultáneamente los de altura y cabotaje con las mercancías que transporta y la conducción de mercancías o la navegación entre dos puertos de la costa nacional situados en distintos litorales, o en el mismo, si se hace escala en un puerto extranjero.

VII. Sea en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje.

Por Cabotaje se entiende de acuerdo a la fracción II del Reglamento citado, el transporte de mercancías o la navegación que se realiza entre puertos del país situados en el mismo litoral.

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

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

X. Se introduzcan mercancías extranjeras a territorio nacional por lugar no autorizado.

XI. Las mercancías sujetas a tránsito internacional se:

- desvíen de las rutas fiscales
- transporten en medios distintos a los autorizados
- no arriben a la aduana.

XII. Se pretenda realizar:

- exportación
- retorno de mercancías
- desistimiento de régimen
- conclusión de las operaciones de tránsito.

Cuando se presente el pedimento sin las mercancías.

XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito.

XIV. Los pilotos no presenten las aeronaves en el lugar designado para recibir

la visita de inspección de la autoridad aduanera o el personal de mantenimiento y custodia que realicen el transporte internacional omitan requerir la documentación de que la aeronave recibió dicha visita o no la conserven durante 5 años.

XV. Se realicen importaciones temporales conforme al artículo 108 de la Ley Aduanera:

- no cuenten con programas de maquila o de exportación autorizados
- las mercancías no estén amparadas en esos programas
- se importen mercancías que ya no puedan someterse a procesos de elaboración transformaron o reparación
- se importe mercancía prevista en un programa que ya no este vigente o cuando la mercancía importada por una empresa que hubiere cambiado de denominación o razón social se haya fusionado o escindido y en consecuencia omita presentar los visos ante el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaria de Economía.

XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas autorizado a empresas que no los tengan, cuando dicha mercancía no este amparada en el programa de la empresa adquirente o este vencido su plazo de importación.

XVII. No se acredite durante el plazo señalado en la Ley Aduanera que las mercancías a que nos hemos referido en esta parte fueron:

- transferidas
- se destinaron a otro régimen aduanero
- se encuentran en el domicilio en el cual se dará el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

Del cuadro antes referido se puede identificar la variedad de casos de presunciones que establece el Código Fiscal de la federación para el Delito de Contrabando, las cuales, en varios de los casos, ocasionan dificultad tanto para la autoridad hacendaria como jurisdiccional, debido a que se pueden equivocar al momento de invocar la fracción o fracciones que se violentaron y por ende, iniciar un procedimiento ilegal.

Lo anterior deriva de que nuestros impartidores de justicia se encuentran poco familiarizados con la rama fiscal, las razones pueden ser justificadas o no, lo cierto es que nos encontramos ante un panorama en el cual todo sujeto que se vea inmiscuido en algún delito fiscal, debe procurar que su defensor haga valer en forma clara los argumentos que a su derecho convengan, ya que no es suficiente que la autoridad hacendaria manifieste la presunta culpabilidad para que el juez lo crea, sino que este debe allegarse de todos los elementos de prueba a fin de valorarlos, para en su caso dictar la sentencia que corresponda.

Por ello insistimos en que deben concretizarse y adecuarse los casos antes previstos, con el fin, no de sancionar puesto que se despliegan toda una serie de acciones que cuestan al Gobierno, dinero y tiempo, sino mas bien de prevenir para que cualquier gobernado no se ubique en alguno de los casos que contempla el articulo en comento, con lo cual el Fisco obtendría mayores resultados. Debemos reconocer que ello no quiere decir, que todos los contribuyentes sean honestos en materia hacendaria, pero tampoco son culpables, simplemente se trata de facilitarles la forma de enterar sus impuestos, dejar a un lado tantos tecnicismos, que en muchas ocasiones ni los propios legisladores entienden, hacer de las leyes fiscales un ordenamiento comprensible para la ciudadanía y así cumplir con el principio de economía que refiere Adam Smith.

3.5.3 Equiparables al Contrabando.

Bajo el rubro de “equiparables” al contrabando se habla de un mosaico de hechos delictivos que están previstos en las diversas fracciones del artículo 105 del Código Fiscal e la Federación. Realmente se trata de figuras delictivas que no poseen –a diferencia del contrabando- un nombre concreto, es decir, son inominados.

Se trata de delitos que revisten autonomía⁸⁸ frente al delito de contrabando y, **lo único equiparable, es la pena que la ley señala para sus autores** por cuanto la parte inicial del citado artículo 105 determina será sancionado con las mismas penas de contrabando...y, en ese entendido, **también** existe equiparación **en cuanto a ciertos requisitos que se vinculan con la pena**, a saber, que la mercancía cause contribuciones o cuotas compensatorias, requiera permiso de importación o exportación, o sea de tráfico prohibido.

La imposibilidad material de acreditar la comisión del delito de contrabando y quien lo cometió para, en su caso, poder afirmar que existía participación o encubrimiento en el delito, motivo que se introdujeron en la ley este tipo de figuras delictivas denominadas “equiparables”.

El Código Fiscal vigente y por virtud de diversas adiciones, tiene diecisiete fracciones en el artículo 105 y, en el último párrafo del mismo ordenamiento se

⁸⁸ Decimos que “existe autonomía entre las figuras delictivas, por cuanto no es necesario acreditar que la mercancía que es materia de estos ilícitos proviene del delito de contrabando, es decir, la configuración de la mayoría de las figuras delictivas del artículo 105 en cuestión, propiamente sanciona el no acreditar la legal estancia de algo y no el hecho de adquirir o poseer mercancía materia de contrabando; sin embargo, la comprobación de la estancia legal en cualquier fase produce efectos jurídicos en favor del acusado”, Sánchez Vega, Alejandro. Contrabando y sus equiparables como delitos graves. Ob. Cit. P.72.

contiene además, una figura delictiva adicional que reviste cierta autonomía de las otras.

A saber:

I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal ⁸⁹ , sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país ⁹⁰ , o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes ⁹¹ o precintos ⁹² tratándose de envases o recipientes, según corresponda que contengan bebidas alcohólicas o su importación este prohibida.
II – III Derogadas.
IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
V. Que un funcionario o empleado publico autorice la internacion de algún vehículo, proporcione documentos o placas, matricula o abanderamiento sin el permiso previo de la autoridad federal competente.
VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer en franja o región

⁸⁹ Al efecto el artículo 106, fracción I del Código Fiscal de la Federación nos señala que son mercancías de uso personal:

- a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.
- b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.
- c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o mas de la misma especie.

⁹⁰ De igual forma la fracción II, del artículo que antecede señala que la legal estancia en el país de las mercancías extranjeras se comprueba con:

- a) La documentación aduanal exigida por la Ley.
- b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.
- c) Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.
- d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

⁹¹ Tratándose de bebidas alcohólicas, la ley exige la existencia de marbetes y precintos. De conformidad con la fracción IV del artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, **marbetes** es el signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros.

⁹² La fracción V, del artículo que antecede menciona que **precinto** es el signo distintivo de control fiscal y sanitario que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que exceda a 5,000 mililitros.

De estas definiciones se deduce que cuando se mencionan los envases y recipientes, se hace referencia a lo que tiene menos o más de 5,000 mililitros. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

fronteriza o los internen temporalmente al resto del país, sin tener su residencia en esos lugares o sin cumplir los requisitos que se establezcan al efecto.

VII. Al igual que en la fracción primera, pero tratándose de vehículos importados en franquicia sin autorización legal.

VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservarse en el mismo estado.

IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan los marbetes o los precintos.

X. El exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen con objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que estos prevean la aplicación de sanciones y exista reciprocidad.

No se sanciona cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad, que presentó un certificado de origen falso.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago de los impuestos al comercio exterior que corresponda a ese país.

XII. Se señale en el pedimento algún dato (razón social, domicilio fiscal, clave del Registro Federal de Contribuyentes) de persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.

XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.

XIV. Para obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco transmita al sistema electrónico información distinta a la declarada en el pedimento.

XV. Tolere o viole los medios de seguridad utilizados para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior.

XVI. Se permita que un tercero, actúe al amparo de su patente de agente aduanal, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.

XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

Del cuadro referido, se destaca que en estas fracciones, se trata el tema de **mercancía**, la cual ha de ser de origen extranjero, es decir, que proviene del exterior y no tiene origen nacional, circunstancia que generalmente se puede apreciar por las marcas, la naturaleza, la calidad y los componentes de ella. El concepto de mercancía extranjera propiamente se refiere al origen y a pesar de estar nacionalizada por haber ingresado legal y definitivamente al país, para efectos de este artículo sigue siendo extranjera en tanto que se debe contar con la documentación que ampare su legal estancia dentro de territorio nacional.

Respecto al concepto **adquirir** conduce en palabras del maestro Millán González a que “el activo del delito llegue a tener el poder de disposición sobre una determinada cosa, en este caso, la mercancía extranjera, independientemente de cual haya sido el origen de la adquisición y de que el sujeto la posea físicamente”⁹³.

Por **enajenar** entendemos el hecho de transmitir a otro el dominio de una cosa que, de alguna manera, presupone el hecho de haberla adquirido. No importa el título por el cual se transmite la mercancía, lo que importa es el efecto de que alguien voluntariamente pierde el dominio y otro lo adquiere

El término **comerciar** refiere aquella actividad que persigue fin de lucro y que consiste en comprar, vender o permutar la mercancía extranjera.

La expresión **tenga en su poder** es la más compleja, puesto que si adquirir significa entrar en dominio de la cosa, el término tener el poder solamente nos

⁹³ Millán González, Arturo. 280 Preguntas y Respuestas sobre la Defraudación Fiscal 1999. 2ª. Edición. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999. P. 74.

puede llevar a entenderlo como una posesión material de la cosa, es decir, a que la persona físicamente tiene imperio sobre la mercancía de procedencia extranjera (la cosa puede estar en el radio de acción material del sujeto activo y no necesariamente estar en contacto físico).

Como requisitos negativos, comenta Osorio y Nieto “se exige que quien enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder la mercancía extranjera, no cuente con la documentación que compruebe su legal estancia en el país; o que no cuente con el permiso previo de la autoridad federal competente; o sin los marbetes que se utilizan en los envases que contienen bebidas alcohólicas”⁹⁴.

Cabe destacar que la ley indica legal estancia en el país y no legal introducción al país, por virtud de que al existir varios regimenes aduaneros la mercancía puede ingresar legalmente al territorio nacional pero en algunos casos al dársele un destino diverso o no cumplir con ciertos términos, permanece ilegalmente en el país.

En este orden de ideas, el concepto **vehículo** a que hace alusión este artículo es interesante porque comprende automóviles, camiones, motocicletas, remolques, embarcaciones y aeronaves. Por eso es la referencia a los documentos, placas, matrícula o abanderamiento, que son requisitos para que legalmente circulen. Aunque no lo indica expresamente el precepto, se entiende que se trata de un vehículo de procedencia extranjera en tanto se habla de importación y de permiso para ello.

Por lo que se han tenido que normar conceptos como mercancía, comerciar, enajenar, a fin de regular lo referente al tema de los equiparables al contrabando, sin violentar los derechos de los ciudadanos.

⁹⁴ Osorio y Nieto, Cesar Augusto. Delitos Federales. 5ª. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001. P. 178.

3.5.4 Declaratoria de Contrabando.

El tema referente a la Declaratoria de Contrabando se regula en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica que:

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

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 esta fracción el legislador solo se refiere a la declaratoria correspondiente, pero no define que debe entenderse por la palabra “correspondiente”. En este caso, entendemos que el Poder Legislativo deja al Ejecutivo Federal la facultad de legislar sobre la materia, es decir, de llenar este vacío o indefinición. Y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así lo hace, disponiendo que este término se interprete como: **Declaratoria de Contrabando**.

Lo inapropiado es que el Poder Ejecutivo esta legislando, pasando por alto lo que dispone nuestra Constitución Política, por lo que la citada fracción del artículo 92 del Código en cita, si bien puede considerarse legal, por estar contenido en una ley, esta afectada de Inconstitucionalidad.

La declaratoria de contrabando como se puede apreciar, se presenta en las mercancías que no causan impuestos pero requieren permiso de autoridad, o son

de tráfico prohibido. En estos casos basta que el Procurador Fiscal de la Federación en representación de la Secretaria de Hacienda presente esta Declaratoria, para que el Ministerio Público pueda consignar los hechos ante la autoridad judicial competente.

Al respecto la maestra Mabarak confirma nuestro dicho al señalar cual es la única diferencia que hay entre la Declaratoria de Perjuicio y la simple Declaratoria:

“en el primer caso se trata de un delito en el que existe perjuicio fiscal, por virtud de que, como en el contrabando o en la sustracción o apoderamiento de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, no se cubrieron las contribuciones aduaneras correspondientes, en tanto, que en la segunda especie, se trata de mercancías que no están afectas al pago de contribuciones al comercio exterior, por estar exentas o por tratarse de mercancías de tráfico restringido o prohibido”⁹⁵.

Como mas adelante veremos, el citado artículo 92, contempla además otros dos requisitos de procedibilidad, sin los cuales no se puede intervenir penalmente por los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, el requisito de procedibilidad consistente en la Declaratoria de Contrabando, es el mas sencillo puesto que no se habla de impuestos, en los cuales se deba hacer alguna determinación, sino se trata de:

- permisos que la autoridad debe expedir,
- o de mercancías cuyo tráfico esta prohibido por ley.

Estas son las hipótesis en las cuales se puede, por parte del Procurador Fiscal enterar al Ministerio Publico, como autoridad competente para la investigación y persecución de la posible comisión de delitos.

⁹⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Ob. Cit. P. 138.

3.6 Defraudación Fiscal.

3.6.1 Hipótesis de la Defraudación Fiscal.

La Defraudación Fiscal constituye un delito que lesiona gravemente al Erario Federal, en virtud, de quien comete esta conducta ilícita pretende engañar o aprovecharse de errores ante la autoridad, a fin de eludir el cumplimiento de sus obligaciones conforme lo disponen las leyes aplicables.

Es por ello que tanto los contribuyentes como las autoridades deben tener conocimiento de esta figura delictiva con el propósito, los primeros, de evitar incurrir en estas conductas y las autoridades, de saber como han de proceder ante la presunta culpabilidad de un sujeto, por lo anterior, daremos una noción general del tema, a fin de establecer las bases jurídicas en las que se apoya la autoridad fiscal para proceder.

Mientras el artículo 386 del Código Penal vigente define el **fraude genérico** de la siguiente forma:

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

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo, establece textualmente que:

“Comete el **delito de defraudación fiscal** quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal”.

Para que se configure este delito se requiere, en palabras de Orellana Wiarco “la realización de una conducta por parte del delincuente, y de la producción de un resultado., esto es, se necesita que el delincuente realice una de estas conductas, o ambas:

- a) Que engañe a las autoridades; y/o,
- b) Que se aproveche de errores de la autoridad”⁹⁶.

Este delito no se puede configurar con actos de mera omisión ya que implica el aprovechamiento de un error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer. Cuando los contribuyentes demuestran a la autoridad que en la omisión del pago de sus contribuciones NO EXISTIO EL ENGAÑO o que NO SE APROVECHARON DE UN ERROR DE LA AUTORIDAD, no procede la presentación de la querrela por este delito.

Por lo que hace a este delito una de las conductas que puede desplegar el mal contribuyente es **engañar a la autoridad**; dichos engaños funcionan mientras la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no los fiscaliza, pues una vez que el fisco ejerce sus facultades de comprobación, dichos engaños quedan al descubierto al ser imposible ocultarlos.

Con frecuencia nos dice González- Salas “los engaños del contribuyente son descubiertos por los datos, informes o documentos que los terceros aportan a la autoridad durante las compulsas que les practican. Los cuales son muy variados y probablemente no hay límite en su enumeración”⁹⁷.

⁹⁶ Orellana Wiarco, Octavio. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001. P. 78.

⁹⁷ González-Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P. 120.

La otra conducta que puede desplegar el mal contribuyente para que se configure este delito es **aprovecharse de errores de la autoridad**. Cuando una autoridad incurra en el, lo más conveniente es cooperar con la autoridad para que salga de su error y así evitar futuros problemas.

Para ejemplificar lo dicho tenemos que un contribuyente solicita la devolución de cincuenta mil pesos y la autoridad le notifica la autorización de ella, con la salvedad de que la devolución autorizada asciende a trescientos mil pesos, obviamente la autoridad ha incurrido en un error, por lo que el contribuyente debe sacarla del mismo, informándole que la cantidad cuya devolución solicito, en este caso, es de cincuenta mil y no de la cifra autorizada, a efecto de evitar incurrir en este delito antes que la autoridad lo descubra y proceda en su contra.

En el caso citado, si el contribuyente se aprovecha del error de la autoridad y cobra la devolución autorizada incurrirá en este delito al haberse aprovechado de un error de la autoridad y haber obtenido un beneficio indebido con perjuicio del fisco consistente en cobrar una cantidad mayor de la que le correspondía.

Además de los elementos vistos, es necesario para la configuración del delito:

- a) Que se omita total o parcialmente el pago de contribuciones; y/o,
- b) Que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

En estos casos, debido a los engaños a la autoridad o al aprovechamiento de sus errores, el contribuyente puede **omitir total o parcialmente el pago de contribuciones**, ya que no realizó pago alguno o lo efectuó en cantidad menor a la debida. Por ello es importante que el contribuyente constate que las contribuciones a su cargo las declara en las cantidades correctas.

El segundo párrafo del artículo 108 en comento, dispone que "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”.

En todos los casos, como señala el maestro Kaye “si no se efectúa el pago de alguna contribución o si se realiza en cantidad menor a la debida, puede configurarse este delito con el requisito de que la omisión total o parcial sea el resultado de engañar a la autoridad o de aprovecharse de sus errores, porque si no se engañó a la autoridad ni se aprovecharon sus errores, aunque haya omisión total o parcial de contribuciones, no se configura este delito, ya que no es delincuente quien no tiene capacidad de pago, sino quien actúa con dolo o mala fe, engañando a la autoridad o aprovechándose de sus errores”⁹⁸.

De lo expuesto podemos afirmar que quienes omiten total o parcialmente el pago de alguna contribución por no tener capacidad de pago, no cometen este delito, a menos que engañen a la autoridad o se aprovechen de sus errores, aclarando que en este caso el delito se configura, no tanto por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, sino por el engaño o aprovechamiento de errores de la autoridad.

Por lo que el delito de defraudación solo se comete si el contribuyente presenta alguna declaración, a través de engaños, esto es, declarar en cero cuando si realizó operaciones y si obtuvo ingresos y pagos, o cuando disminuye de la declaración del ejercicio pagos provisionales no efectuados, u omite total o parcialmente el pago de alguna contribución. Por ello aconsejamos que el contribuyente debe evitar este ilegal proceder, en sus actividades comerciales o laborales.

Ahora bien, si además de consignar datos falsos en la declaración, el contribuyente hace lo mismo en sus sistemas o registros contables para respaldar

⁹⁸ Kaye, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. 6ª. Edición. Editorial Themis, México, 2000. P. 19.

lo consignado en aquella, el delito será calificado y se sancionara con mas severidad, ya que la pena que corresponda se aumentara en una mitad, conforme al articulo 108 sexto párrafo, inciso d), y séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, independientemente de que dependiendo del monto de lo defraudado el delito podría considerarse grave, caso en el cual el inculpado no tendrá derecho de obtener su libertad provisional bajo caución, por lo que el contribuyente debe evitar este ilegal proceder.

Por lo que Insistimos en que quienes tienen incapacidad de pago, deben cuidar su conducta, pues si bien dicha insolvencia económica, no es delito, si lo es el tratar de engañar a la autoridad.

Otro aspecto que resulta importante comentar es el que se refiere al primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación al disponer que “comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores... OBTENGA UN **BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL**”, con la salvedad de que no precisa QUE SE ENTIENDE POR OBTENER “UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL”, ni en que casos se presenta esta situación.

La “omisión total o parcial en el pago de contribuciones” es un resultado totalmente distinto de la “obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, por lo que es falso que uno implique al otro, o que uno sea consecuencia del otro, pues ambos resultados son independientes entre si.

Al respecto tenemos que la “omisión total o parcial en el pago de contribuciones” no provoca que el contribuyente “obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal” y un contribuyente no “obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal” por haber omitido total o parcialmente el pago de contribuciones.

Si bien el primer párrafo del artículo 108 del Código citado no precisa que se obtiene por obtener “un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, ni en que casos se presenta esta situación, el artículo 76 de este Código, en su quinto párrafo, sí señala en que casos limitativamente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco, al disponer que “también se aplicaran las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido...”.

En este orden de ideas “legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco solo en estos casos:

- a) Cuando se obtiene una devolución indebida a la que no se tiene derecho, o cuando se obtiene una devolución en cantidad mayor a la que corresponda;
- b) Cuando se realice un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho, o cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor a la que corresponda; y,
- c) Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho, o cuando se realiza una compensación en cantidad mayor a la que corresponda”⁹⁹.

Por ello, en una querrela, en un pliego de consignación, en un auto de formal prisión o en una sentencia condenatoria, correctamente puede señalarse, por ejemplo, que “el contribuyente, con uso de engaños, realizó una compensación indebida, a la que no tenía derecho, OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL”, o que “el contribuyente, aprovechándose de errores de la autoridad, obtuvo y cobro una devolución en cantidad mayor a la que le correspondía, OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO

⁹⁹ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario Ob. Cit. P. 110.

DEL FISCO FEDERAL”, etc, pues en estos casos efectivamente se OBTUVO DICHO BENEFICIO, en términos del cuarto párrafo del artículo 76 del Código Fiscal Federal.

Así, “todas las devoluciones fraudulentas, que se obtienen y cobran con apoyo de datos falsos deben evitarse ya que se castigan con mayor severidad, al considerarse como defraudación fiscal CALIFICADA en términos del artículo 108, sexto párrafo inciso c), y séptimo párrafo del multicitado Código, aparte de que dependiendo del monto de lo defraudado del delito podría considerarse grave, caso en el cual el inculpado no tendrá derecho a obtener, como ya vimos, su libertad provisional bajo caución.”¹⁰⁰

De lo expuesto podemos afirmar que el tema referente a la Defraudación Fiscal, es complejo, puesto que requiere que la autoridad hacendaria descubra a través de una visita o revisión, que un determinado contribuyente ha cometido alguna de las conductas que señala el artículo 108, para que elabore de modo unilateral, una investigación, en la cual se puede allegar, como si fuera el Ministerio Público, de todas aquellas pruebas que en su caso, permitan presumir que se ha cometido el delito de defraudación fiscal. Recordemos que quien va ante el Ministerio Público, es el Procurador Fiscal, puesto que la Secretaría de Hacienda ha delegado a dicho funcionario a través de su Reglamento Interior, la competencia para que se haga valer su derecho y proteja su interés recaudatorio.

¹⁰⁰ Millán González, Arturo. 280 Preguntas y Respuestas sobre la Defraudación Fiscal 1999. Ob. Cit. P. 120.

3.6.2 Equiparables a la Defraudación.

Bajo este rubro tenemos que el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación prevé que "será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

"I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionado aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este 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 establecido en 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 mas 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.

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o mas al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se

haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I del ordenamiento referido. **(Esta fracción actualmente esta Derogada).**

VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera. **(Esta fracción actualmente esta Derogada).**

No se formulara querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, sus recargos respectivos, 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”.

Las conductas previstas implican para Quintana Valtierra “la configuración de los elementos constitutivos del delito de fraude, como son la conducta falaz manifestada en forma de maquinaciones o engaños o a través del aprovechamiento del error de la autoridad, un daño y lucro patrimonial todo ello en perjuicio del Erario Federal. Es por ello que el legislador federal ha tipificado como delitos equiparables a la defraudación fiscal a las conductas ilícitas antes descritas”.¹⁰¹

Hemos visto que las conductas equiparables a la defraudación fiscal, fueron creadas por el legislador a fin de tener un mosaico que permitiera, sancionar a los contribuyentes que se vieran inmersos en alguna de estas hipótesis y por tanto, no quedarán libres de castigo.

¹⁰¹ Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. 3ª. Edición. Editorial Trillas. México, 1997. P. 113.

3.7 Otros Delitos Fiscales.

3.7.1 Materia del Registro Federal de Contribuyentes (Art. 110 CFF).

La materia del Registro Federal de Contribuyentes es importante para las autoridades hacendarias en vista de que se lleva un registro de los causantes inscritos, es por ello que el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación establece cinco hipótesis con las cuales se tipifica el ilícito:

1. La primera de ellas se refiere a los casos en que un contribuyente:

Omita 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 se debió hacerlo, a menos de que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso de que este no lo haga.

En este caso, el legislador considera la obligación formal de los contribuyentes, establecida en el artículo 27 del Código Tributario, de inscribirse en el registro federal de contribuyentes. Tal obligación es de trascendencia para el Fisco Federal, pues como ya indicamos, de esta manera puede llevar a cabo el control y la fiscalización de las personas físicas y morales obligadas a declarar.

2. La segunda hipótesis del numeral que se cita se advierte en la fracción II, en donde se establece que se impondrá (en cualquiera de las cinco fracciones) la pena de tres meses a tres años de prisión cuando:

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

Así, la conducta, como elemento del delito, se puede manifestar como lo señala el maestro Kaye "en dos formas:

- a) mediante haceres negativos u omisiones, cuando el contribuyente se abstiene de obrar en la forma en que la ley exige, pues al no rendir el informe al registro federal de contribuyentes impide a este comprobar el cumplimiento de obligaciones sustantivas y formales.
- b) La conducta también puede manifestarse, según el numeral en cuestión, mediante haceres positivos, como son los consistentes en rendir con falsedad los informes que soliciten el registro federal de contribuyentes"¹⁰².

3. También se impone la penalidad a que se refiere el numeral en cita, cuando un contribuyente:

III. Use intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.

La conducta se tipifica como delito porque el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación prevé que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignara una clave a cada persona inscrita. Con ello, se rinden declaraciones e informes y la autoridad puede llevar un control y una fiscalización del contribuyente. Esto obviamente no se lograría con contribuyentes que se inscribieran en repetidas ocasiones en el mencionado registro, por lo que fue necesario tipificar como delito esta conducta.

¹⁰² Kaye, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Ob. Cit. P. 96.

4. La cuarta hipótesis a que se refiere este artículo se encuentra Derogada.

5. La quinta hipótesis del artículo 110 de este Código establece que comete el delito relacionado con el registro federal de contribuyentes:

V. Quien 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 este se haya garantizado, pagado o que dado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido mas de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Al tipificar como delito esta conducta se busca evitar que los contribuyentes cambien de domicilio cuando van a ser objeto de una fiscalización o cuando ya les ha sido notificado un crédito fiscal, así como cuando se efectuó el cambio sin notificarlo al registro, sin que previamente lo hubieran garantizado, pagado o que se hubiese quedado sin efectos por la interposición de un medio legal.

La penalidad para estos ilícitos, como ya se mencionó, es de dos meses a tres años de prisión, quedando abierta la posibilidad de que el contribuyente subsane la omisión antes de que la autoridad fiscal la descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien, si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados ante el registro citado, pues en este caso no se formulara querrela por parte de la autoridad. Como se advierte estas hipótesis tratan de fortalecer al Registro Federal de Contribuyentes, es decir, se busca un sistema de información

completo y veraz, para controlar así como para fiscalizar a los contribuyentes inscritos acerca de las actividades que realizan.

Contabilidad e Información Confidencial (Art. 111 CFF).

La contabilidad es esencial para la autoridad, ya que con base en ella, se puede iniciar un proceso penal ante la autoridad judicial, por ello procederemos a señalar las fracciones que componen a este delito, en donde la fracción I del artículo 111 del Código Tributario esta derogada.

La fracción II tipifica como ilícito a la actividad consistente en “registrar las operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos”.

Para que se constituya el cuerpo del delito son necesarios dos elementos:

- a) el registro de las operaciones contables, fiscales o sociales que debe llevar el contribuyente, y
- b) que dichos registros los lleven en dos o mas libros, o en dos o mas sistemas de contabilidad y con diferente contenido.

La fracción III tipifica como delito a la destrucción de libros al señalar que incurre en este ilícito quien “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 este obligado a llevar”.

Por lo que los elementos de este delito son:

- a) que el contribuyente cuente con sistemas y registros contables, así como con documentación relativa a los asientos respectivos, y

b) que dicho contribuyente destruya, altere u oculte, total o parcialmente, dichos elementos contables.

La fracción IV del numeral que se cita tipifica como delito la conducta realizada por el sujeto activo cuando “determine pérdidas con falsedad”.

Los elementos de este delito son:

- a) que se lleve a cabo la determinación de los tributos a cargo, considerando ingresos, deducciones, subsidios, etc., y
- b) el determinar pérdidas con falsedad para reducir la base gravable, y con ello pagar tributos en cantidad menor.

El determinar pérdidas es un hecho que en palabras de Torres López “puede impactar de manera directa el cálculo y determinación del impuesto, o bien, preparar el campo para que en ejercicios fiscales posteriores se pueda llevar a cabo ese impacto que consiste en no pagar una determinada suma por concepto de tal impuesto... no se requiere la existencia del impuesto omitido, bastando el hecho de que el sujeto activo realice la determinación de la pérdida fiscal en los documentos o declaraciones que hace llegar al fisco federal; el momento de la entrega de estos, marca el instante en que incurre la consumación”¹⁰³.

La fracción V, señala “el que sea responsable de omitir la presentación por mas de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁰⁴, o presentarla en forma incompleta”.

¹⁰³ Torres López, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. 2ª. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001. P. 199.

¹⁰⁴ Se consideran regimenes fiscales preferentes, según la fracción LVI transitoria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otros: Belice, Emiratos Árabes Unidos, Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Hong Kong, Isla Caimán, Islas Canarias, Principado de Mónaco, Republica de Costa Rica, Republica de Honduras, Republica de Panamá...etc.

Opinamos que la existencia del deber jurídico de presentar la declaración informativa de inversiones ante las autoridades fiscales competentes, tiene que ser cuidadosamente analizado por estas, en cuanto a los preceptos, situaciones o eventos concretos que sean invocados, ya que en el caso de incurrir en esta conducta delictiva, el juez debe analizar ambas posturas.

La fracción VI indica al que: “por si, 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”.

La figura delictiva que antecede se refiere básicamente a la persona que legalmente conoce la información y la da a conocer a quien no tiene derecho. Para Torres López “Divulgar es poner en conocimiento de quien no tiene derecho la información; hacer uso implica la utilización para fines comerciales propios”.¹⁰⁵

En la fracción VII menciona que el que “no cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de este Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente”.

Como se puede advertir, la conducta delictiva utilizada por las autoridades con base en el Código Fiscal Federal, referente a la Contabilidad e información Confidencial, pone de manifiesto la trascendencia que reviste el tema, dado que estos documentos reflejan la situación económica o comercial que tiene determinada persona física o moral.

¹⁰⁵ Torres López, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P. 205.

Depositarios e Interventores (Art. 112 CFF).

Los depositarios o interventores representan un papel que es vigilado atentamente, puesto que la calidad que ostentan deriva de una específica designación realizada por la autoridad fiscal federal y por ello, cualquier anomalía que se detecte en su actuar será sancionada como se indica a continuación.

Es así como el artículo 112 del Código en cita establece textualmente:

“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 si 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 \$ 99,560.00; cuando exceda la sanción será de tres a nueve años de prisión.

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

Recuérdese que en el Capítulo III del Título V del Código Fiscal Federal se establece el procedimiento administrativo de ejecución, el que se desarrolla cuando existen créditos fiscales a cargo de un contribuyente, que no han sido cubiertos o garantizados.

Al trabarse el embargo precautorio en bienes del contribuyente, según el artículo 153 del Código que se comenta, los bienes o negocios embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieran necesarios. Los jefes de las Oficinas Ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán a dichos depositarios. Cabe señalar que si los embargos se traban en bienes raíces o negociaciones, los depositarios tienen el carácter de administradores.

A su vez, los artículos 164 y 165 por su parte establecen que, cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja, quien tiene la obligación de retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

La conducta tipificada como delito comprende de acuerdo con Sánchez Piña, "la acción de dichos depositarios o interventores de disponer para sí o para otro, del bien depositado, de sus productos o de las garantías constituidas sobre un crédito fiscal"¹⁰⁶.

La penalidad en este caso varía, pues si el valor de lo dispuesto no excede de \$ 99,560.00, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Por el contrario, si la disposición excede de esa cantidad, la sanción será de tres meses a nueve años de prisión. Lo anterior, se hace con el fin de garantizar que la conducta de los depositarios o interventores sea con estricto apego al marco legal.

¹⁰⁶ Sánchez Piña, José. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª. Edición. Editorial PAC S.A de C.V. México, 1995. P. 123.

Medios de Control y Registro (Art. 113 CFF)

La autoridad hacendaria, como se ha visto, debe tener mecanismos que le permitan constatar si lo declarado por los contribuyentes es cierto, así como vigilar que estos cumplan con los requisitos que al efecto expidan las autoridades competentes.

Es así como el artículo 113 del Código Fiscal establece que se incurre en este ilícito y se hará acreedor a la pena de tres meses a seis años de prisión cuando:

- I. Al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito con que fueron colocados.
- II. Igual sanción se aplicara al que dolosamente altere o destruya las maquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
- III. Reproduzca o imprima dolosamente los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

Los elementos de este ilícito son los siguientes:

- a) la alteración es decir, la modificación de los elementos de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales. Si se da la destrucción de dichos elementos, estos habrán quedado sin la unidad que integra un todo;
- b) la alteración, destrucción, reproducción o impresión deben ser dolosas. Si estas conductas no se efectúan en forma deliberada, el cuerpo del delito no se constituirá;
- c) la alteración, destrucción, reproducción o impresión deberá recaer en aparatos de control, sellos o marcas oficiales y,
- d) que se tenga ilegalmente marbetes o precintos o los enajene sin estar autorizado.

Los medios de control y registro deben estar en perfectas condiciones conforme al marco normativo correspondiente, es decir, que para obtener, manejar alguno de ellos, se debe poner en conocimiento del contribuyente, el cuerpo legal donde se encuentran regulados. Lo anterior, con el fin de que la autoridad pueda constatar que un determinado contribuyente, efectivamente cumple con las disposiciones legales a su cargo, pues en caso contrario se hará acreedor a penas, que como vemos, pueden repercutir ya no tanto en su Patrimonio, sino que puede verse ante un proceso penal, en donde puede perder su libertad, la cual es uno de los valores mas apreciados y las autoridades lo saben, por ello todo ciudadano debe conocer la legislación fiscal a fin de evitar incurrir en estas conductas delictivas, aun por error.

Visitas Domiciliarias o Embargos (Art. 114 CFF)

Las visitas domiciliarias o embargos que efectué la autoridad fiscal competente, debe sujetarse a los linamientos que abordamos en el capítulo anterior, ello a fin de garantizar que la autoridad tiene determinadas obligaciones que cumplir y, todo actuar en contrario, puede ser causa para amonestar, suspender o inhabilitar a un determinado servidor público.

Es así como el artículo 114 del Código Tributario establece:

“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 aplicaran a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto de los recintos fiscales”.

Los elementos de este ilícito son los siguientes:

- a) un sujeto activo que es un servidor público;
- b) el sujeto activo realiza una conducta consistente en ordenar o practicar una visita domiciliaria, o trabar un embargo sin contar con mandamiento escrito de autoridad competente.

En otras palabras, la figura delictiva se refiere a visitas domiciliarias y embargos de carácter fiscal federal, que también incluyen los referentes a la materia de comercio exterior, en tanto se hace mención de la verificación

física de mercancías así todo lo referido, forma parte de la normatividad que se contiene dentro del Código Fiscal de la Federación; para confirmar lo anterior tenemos que las figuras de contrabando y sus equiparables son expresión de ello.

En este tenor de ideas, Torres López menciona que “las hipótesis principales que nos brinda este precepto son:

- Ordenar sin ser autoridad fiscal competente y sin el mandamiento correspondiente, una visita domiciliaria o un embargo.
- Practicar sin contar con el mandamiento de autoridad fiscal competente una visita domiciliaria o un embargo.
- Realizar la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales”¹⁰⁷.

Se puede apreciar, que a diferencia de los demás delitos que sanciona el Código Tributario, este es uno de los pocos en donde se sanciona la posible conducta ilegal de la autoridad, y si bien esta sanción podría parecer justa para los contribuyentes, dado que significa que la autoridad al igual que ellos puede incurrir en delito, debemos recordar que dicho delito (equiparables al contrabando) se persigue por querrela de la autoridad hacendaria conforme al artículo 92, fracción I del Código citado y “ esto hace pensar que el bien jurídico tutelado no esta en relación directa hacia el particular afectado por el ilegal proceder de los servidores públicos, sino que esta vinculado hacia el fisco federal”¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Torres López, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P. 219.

¹⁰⁸ Ibid. P. 220.

Amenazas (Art. 114-A CFF)

Este delito conforme al Código Fiscal “se sancionara con prisión de uno a cinco años al servidor publico que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por si o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querella o declaratoria al ministerio publico para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Se aumentara la sanción hasta por una mitad mas de la que resulte aplicable, al servidor publico que promueva o gestione una querella o denuncia notoriamente improcedente”.

Los elementos de este ilícito consisten en:

- a) el sujeto activo es un servidor publico,
- b) su conducta consista en amenazar, al contribuyente, representantes o dependientes con formular denuncia, querella o declaratoria al ministerio publico por la posible comisión de delitos fiscales.

Lo anterior se tipifica partiendo de que el contribuyente sea inocente, pero cuando se formulan los requisitos de procedibilidad conocidos como querellas declaratorias o denuncias y efectivamente existen conductas delictivas no puede sancionarse al servidor publico, dado que el delito se tipifica en nuestra opinión cuando de manera intencional se elaboran afirmaciones falsas y hechos inexistentes.

Lo anterior nos lleva a que los servidores públicos no deben actuar con prepotencia cuando ejercen las funciones establecidas en ley a su cargo, en vista de que toda posible conducta ilícita se debe acreditar mediante documentos y no en simples especulaciones, con las cuales se pretenda obtener algún tipo de beneficio del sujeto requerido.

Por su parte **el artículo 114-B** de reciente creación, señala otra conducta delictiva consistente en que:

“se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, al servidor publico que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el articulo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales”.

Este ilícito contempla los siguientes elementos:

- a) el sujeto activo es un servidor publico,
- b) su conducta consista en revelar a terceros la información que obtengan de las instituciones que integran el sistema financiero.

El artículo 69 menciona que dicha reserva no comprende, entre otras:

- I. casos que señalen las leyes fiscales,
- II. aquellos que suministren a los funcionarios encargados de la administración y defensa de los intereses fiscales federales,
- III. a las autoridades judiciales en procesos del orden penal,
- IV. a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias,

V. la de los créditos fiscales exigibles de los contribuyentes de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este delito en la realidad puede llegar a cometerse por parte de la autoridad, en razón de que ciertos servidores públicos al tener acceso a documentación que es confidencial, saben la capacidad económica, financiera o comercial de determinados causantes, la cual ha sido otorgada por las instituciones que integran el sistema financiero.

Ello nos lleva a que las autoridades fiscales, si bien deben tener un registro completo acerca de quienes componen el padrón de contribuyentes y que tipo de recursos manejan, lo cual no implica que estén facultadas para revelar a terceros los datos que tengan bajo su custodia, dado que no se trata de divulgar la situación financiera de sus causantes, sino de controlar sus movimientos ajustándolos a las disposiciones fiscales aplicables.

Es importante enfatizar que el artículo 69, ya antes comentado, indica cuales son las excepciones en las que si están autorizadas las autoridades fiscales competentes para proporcionar a terceros (los cuales por regla general son otras autoridades y no simples particulares) todos aquellos documentos que hallan obtenido a través de las instituciones financieras y que estas requieran con motivo del ejercicio de sus atribuciones, pues en caso de actuar en forma contraria a lo expresado, los servidores públicos que incurran en esta conducta delictiva serán sujetos de sanción.

Robo y/o Daño de mercancías en recinto fiscal (Art. 115 CFF)

El complejo catalogo de los delitos fiscales incluye al artículo 115 el cual prevé que:

“se impondrá de tres meses a seis años de prisión al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$ 42,670.00; cuando exceda, la sanción será de tres meses a nueve años de prisión.

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

Esta figura delictiva se refiere a “mercancías que están en recintos fiscales o fiscalizados por razón del tramite aduanero a que esta sujeta, por lo que el robo o el daño de mercancías que no este sujeta al tramite referido, a pesar de que pueda estar dentro del espacio físico que ocupan los citados recintos, no se pueden configurar los delitos de que habla el articulo 115 del Código Fiscal de la Federación”¹⁰⁹.

Lo anterior nos lleva a aclarar que si bien la mercancía se halla en un determinado lugar, el apoderamiento ocurrirá en el momento en que la mercancía sea sustraída de dicho recinto (fiscal o fiscalizado), ya que en caso contrario no podrá tipificarse la conducta delictiva prevista en el numeral 115.

¹⁰⁹ Torres López, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P.222.

Competencia de la Procuraduría General de la Republica en materia de delitos fiscales.

La Procuraduría General de la Republica es una institución encargada de velar que el orden social sea respetado conforme a los lineamientos previstos en los ordenamientos legales aplicables, dado que se trata de impedir que las conductas contrarias a la normatividad vigente aumenten y repercutan de manera directa en el comportamiento de la colectividad.

Es por ello que a esta institución se le han otorgado facultades en diferentes áreas del derecho, con el objetivo de que sea mas especializada y pueda controlar el índice delictivo que se da en nuestros días, ello claro, en el ámbito federal.

A este respecto, señala la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Republica, que al frente de esta dependencia se encuentra el Procurador General de la Republica, quien preside al Ministerio Publico de la Federación y, dentro de su competencia le corresponde investigar y perseguir los delitos del orden federal en lo concerniente, entre otras etapas:

- La averiguación Previa; en esta etapa recibe las denuncias o querellas sobre acciones u omisiones que puedan constituir un delito.
- Intervenir como representante de la federación en todos los negocios en que esta sea parte o tenga interés jurídico.

A su vez, el artículo 2 del Reglamento de La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Republica indica que:

“Para el cumplimiento de los asuntos de la competencia de la Procuraduría, de su titular y del Ministerio Publico de la Federación, contara con las unidades administrativas y órganos desconcentrados siguientes:

.....

- Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros...”.

Es aquí donde observamos con mayor claridad que esta Procuraduría si cuenta con una Unidad que se dedica exclusivamente a investigar todo lo relacionado con los delitos fiscales y financieros, por ello, no puede argumentarse que en el Ministerio Publico Federal no se tengan los conocimientos necesarios para poder llevar a cabo una investigación referida a estos temas.

La citada Unidad se dedica, conforme a lo que se establece en su página de Internet a:

“Entre los objetivos de la Procuraduría General de la República, se encuentra el de lograr que la procuración de justicia federal alcance niveles de eficiencia en la persecución de delitos y en el ejercicio de las demás atribuciones que la ley otorga, como única vía para abatir la impunidad y mantener la vigencia del orden jurídico.

La Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, ejercerá las siguientes funciones:

I.- Conocer entre otros, de los delitos fiscales y delitos relacionados con el sistema financiero previstos en el Código Penal Federal, Código Fiscal de la Federación, Ley de Instituciones de Crédito; Ley General de Instituciones de Fianzas; Ley General de

Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito; Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; Ley de Mercado de Valores; y demás leyes relacionadas con la materia;

II.- Conocer de las averiguaciones previas relacionadas con los delitos relacionados con las leyes anteriormente mencionadas.

Como se advierte esta Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, ha sido creada específicamente para investigar lo relacionado con aquellos delitos que requieren de conocimientos específicos. Por tal motivo, la citada Unidad debe tener propósitos claros en su actuar, a efecto de lograr una mejor integración en los asuntos de su competencia, por ello a continuación citaremos tres aspectos a los que esta dependencia les da preeminencia.

Misión

Representar en el ámbito de su competencia a la sociedad en la investigación y persecución de delitos del Fuero Federal, que requieran de atención especializada con estricto apego a los principios de Certeza, Legalidad, objetividad, imparcialidad y profesionalismo y con respeto a los Derechos Humanos, que garanticen siempre el Estado de Derecho.

Visión

En el corto plazo contar con una estructura sistémica basada en la especialización de sus áreas, que contribuya a agilizar y humanizar la prestación del servicio.

En el mediano plazo: integrar un equipo de trabajo con personal de alta calidad técnico profesional, especializada y un profundo sentido de compromiso social.

Objetivos

de

Calidad:

Resolver el 82. 78% de las Averiguaciones Previas mediante la mejor integración técnico-jurídica de las mismas.”¹¹⁰

De acuerdo a lo expuesto anteriormente tenemos que, la Procuraduría General de la Republica si tiene una amplia competencia en el tema referente a los delitos fiscales, ya que con ello se pretende defender el interés de la Federación en este tipo de conductas ilícitas, como veremos más adelante.

En este tenor de ideas tenemos que efectivamente esta Procuraduría al dedicarse de manera exclusiva a la investigación de la posible comisión de Delitos Federales, obliga a que sus integrantes estén capacitados a efecto de poder desempeñar un buen trabajo dentro de la Dependencia, sin embargo, seria superficial de nuestra parte afirmar, que estos servidores públicos puedan conocer todas las materias que comprende el Derecho.

Por lo anterior es que esta institución se vio en la necesidad de crear Unidades que se enfocaran a conocer de manera directa determinada rama del derecho, por ello es que la materia fiscal al estar llena de tecnicismos genero que no fuera valorada como el Derecho Penal, pero ahora se tienen mas especialistas en la materia y por ende, se han tenido que crear espacios dentro de la Procuraduría General para tener una visión mas amplia del tema.

Lo anterior, sirve de fundamento para afirmar que la Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, es de gran ayuda para el Ministerio Publico Federal, dado que al contarse con esta, la autoridad judicial podrá tener mas elementos al momento de emitir una resolución, y no únicamente se sujetara a las pruebas aportadas por la autoridad fiscal.

¹¹⁰ La página de esta dependencia, donde se encuentra esta información es: <http://www.pgr.gob.mx>.

CAPITULO IV PAPEL DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO COADYUVANTE DEL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL.

4.1 Concepto de Coadyuvancia en relación al artículo 42, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

Por principio tenemos que la investigación y persecución de los delitos, incumbe por mandato constitucional al Ministerio Publico, de ahí que la Procuraduría Fiscal de la Federación esta impedida para ejercer tales funciones, sin embargo, el Legislativo le ha otorgado la facultad de ser coadyuvante de esta dependencia.

En este sentido Rafael De Pina comenta que el coadyuvante es “el que interviene como tercero en una contienda judicial, ya trabada, apoyando o auxiliando la intención de una de las partes”.¹¹¹

Confirmando lo anterior, el artículo 42 del Código Tributario, en su fracción octava nos señala textualmente:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los 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 facultadas 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; **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”.

Con base en lo expuesto tenemos que precisar que la figura de la coadyuvancia se encuentra protegida por el artículo 20 de la Carta Magna que establece:

“En todo proceso de orden penal, el inculcado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:

.....

¹¹¹ De Pina Rafael. Diccionario de Derecho. Ob. Cit. P. 46.

B. De la víctima o del ofendido:

II. Coadyuvar con el Ministerio Público; a que se le reciban todos los datos o elementos de prueba con los que cuente, tanto en la averiguación previa como en el proceso, y a que se desahoguen las diligencias correspondientes.

De lo anterior se desprende que es derecho del ofendido coadyuvar con el representante social, pero ¿Qué significa esta coadyuvancia?. Debemos entenderla como el tercero coadyuvante en materia penal, en donde se puede precisar que es un ofendido sin derecho a la reparación del daño, ya que como autoridad tiene expedita la forma de cobro del daño pecuniario recibido.

El carácter de parte ofendida en un proceso le da facultad a quien la posee para otorgar el perdón al presunto delincuente; pero la parte coadyuvante no puede interponer recursos, ya que el monopolio del ejercicio de la acción penal esta sujeta únicamente a la potestad del Ministerio Público Federal.

Recordemos que entre las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como “tercera extraña” en los procesos fiscales, esta la de:

- acudir a juicio,
- enterarse de autos,
- presentar pruebas relacionadas con el proceso, sujetándose en todo momento al accionar del representante social.

En suma, la intervención directa de las autoridades fiscales termina como lo comenta Celorio Vela con la presentación de la querrela. El seguimiento de la causa, la presentación de probanzas, apelaciones, etc., corresponde por mandato directo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al agente del Ministerio Público Federal, exclusivamente.¹¹²

¹¹² Celorio Vela, Agustín. 50 años de Evolución Legislativa del Delito de Defraudación Fiscal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 11, No. 188, junio, 1997, México. P. 36.

Este comentario nos parece correcto en vista de que la Procuraduría Fiscal no debe intervenir como parte en un proceso penal, en vista, de que existe la autoridad competente para ello. Su intervención debe concretarse a hacer del conocimiento de esta, la presunta comisión de un delito fiscal, por eso a continuación transcribiremos el criterio que sustenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación referente al tema que nos concierne.

Rubro

DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADIR LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO.

Texto

De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase "comprobar los delitos fiscales" a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da al citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de la determinación de créditos fiscales. En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las

facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querrela, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Septiembre de 2000 Tesis: P. CL/2000 Página: 20 Materia: Constitucional, Penal Tesis aislada.

Como se puede observar esta Jurisprudencia confirma que el Ministerio Público es la autoridad encargada de investigar y perseguir los delitos, sin embargo, corresponde a la autoridad hacendaria ejercer sus facultades de comprobación y dentro de estas se encuentra la de verificar la comisión de delitos fiscales.

Lo anterior no implica para la Corte, que las autoridades fiscales estén invadiendo la esfera competencial del Ministerio Público, dado que se argumenta que estas autoridades solo actúan para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales y en consecuencia, si detectan irregularidades procederán ante el representante social con alguno de los requisitos de procedibilidad (como son la queja, declaratoria de perjuicio, o denuncia) mismos que mencionaremos en los apartados siguientes, a efecto de saber que requisito necesita cada uno de los delitos fiscales.

4.2 Querella.

4.2.1 Concepto.

La doctrina ha señalado infinidad de ideas para definir que es la querella, pero para Feregrino Paredes es en términos generales: "una manifestación de voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el ministerio publico 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"¹¹³. O bien, podemos decir que la querella es como la denuncia, la relación de hechos constitutivos de delito, formulada ante el ministerio publico por el ofendido o su representante, pero expresando la voluntad de que se persiga.

En este sentido indica Sánchez Gómez la querella "es exigida a las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Gobernación, para el ejercicio de la acción penal por delitos fiscales y migratorios"¹¹⁴.

En México, donde priva el monopolio acusador del ministerio publico, comenta por su parte González Martínez "la querella es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre

¹¹³ Feregrino Paredes, Baltasar. Diccionario de Términos Fiscales 2004. Editorial ISEF, México, 2004. P. 81.

¹¹⁴ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ob. Cit. P. 126.

hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal”¹¹⁵.

De lo anterior se desprende que la querrela es una relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el propósito de que se persiga al autor del delito.

El artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales especifica los requisitos que debe contener una querrela:

“Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán, en todo caso a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición...”.

La querrela presentada debe ser formulada ante la autoridad en los términos de la presentación de un escrito en el que se ejerce el derecho de petición, es decir, de manera pacífica y respetuosa y sobre ella debe recaer un acuerdo de la autoridad a quien se dirigió tal petición, haciéndoselo saber al peticionario en breve termino.

La presentación de la querrela en los delitos descritos en el Código Fiscal de la Federación o en las demás leyes fiscales en palabras de Torres López “es una parte necesaria para cumplir con la garantía de legalidad y, por ende no pueden prescindirse esos presupuestos legalmente indispensables para el inicio del ejercicio de la acción penal, ya que entonces se estaría violando flagrantemente la Constitución”¹¹⁶.

¹¹⁵ González Martínez, Victor Hugo. Reformas a los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P.23.

¹¹⁶ Torres López, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P. 227.

En otras palabras, se requiere que se interponga la queja, como requisito de procedibilidad para que el Ministerio Público pueda iniciar la averiguación previa correspondiente, pues en caso contrario si faltara este requisito, se estaría violentando la Garantía de Legalidad establecida en nuestra Carta Magna.

La querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pone fin a la actuación de esta dependencia, es decir, la autoridad fiscal ahora podrá ser coadyuvante en los procesos penales, esto es, será parte ofendida, no parte activa del proceso.

Así, “el interés público del fisco federal debe ser tutelado por encima de cualquier consideración que se hubiese tenido para algunos infractores tributarios. La política fiscal del gobierno actual es seguir la tramitación del proceso hasta su conclusión mediante sentencia”¹¹⁷.

Lo dicho anteriormente nos hace ver que las sociedades a través del tiempo, han tenido que exigir de sus legisladores mecanismos que les permitan disfrutar de una convivencia pacífica con el resto de la colectividad. Por ello, la figura de la queja es vital en el Derecho, dado que con esta se busca que cualquier persona o ente facultado por ley que vea afectados sus derechos, por la acción u omisión de otro, pueda acudir personalmente o por medio de su representante legal, ante la autoridad competente a efecto de que se inicie una averiguación, con base en los hechos que aporta. Es conveniente recordar en este punto, que la Secretaría de Hacienda a través de su reglamento interior (artículo 10) ha facultado al Procurador Fiscal, para que sea este quien interponga e intervenga en lo referente al tema de los delitos fiscales.

En tal tesitura, procederemos en el siguiente apartado a mencionar cuales son los delitos que el Código Fiscal de la Federación pide a la autoridad hacendaria que previamente formule la querrela correspondiente.

¹¹⁷ Sánchez Miranda, Arnulfo. Planeación Fiscal versus Defraudación Fiscal, en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 17, No. 325, marzo, 2003, México, P. 19.

4.2.2 Delitos en los que es requisito previo la querella de acuerdo al artículo 92, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo del Código Fiscal establece:

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

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

Visto lo anterior, tenemos que los delitos que deben iniciarse por querella del Procurador Fiscal de la Federación, se traducen en los siguientes supuestos:

- Actos sancionados con las penas para el contrabando (Art. 105)
- Defraudación Fiscal (Art. 108)
- Actos sancionados con las penas para la defraudación fiscal (Art. 109)
- Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (Art. 110)
- Delitos referentes a la Contabilidad e Información Confidencial (Art. 111)
- Delitos de Depositarios e Interventores (Art. 112)
- Servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente (Art. 114).

Hemos visto los siete delitos en los cuales es requisito previo la interposición de la queja para proceder penalmente, de estos los que mas han sido de interés para los autores, son el Contrabando y la Defraudación Fiscal, por el grave impacto que tienen en la sociedad.

En la presentación de la querrela por delitos de naturaleza tributaria deben cumplirse los requisitos de procedibilidad que indica Gómez Gordillo y Ruelas, los cuales consisten en:

- "Debe ser presentada por la autoridad competente, en este caso la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría de Investigaciones ambas pertenecientes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico, como parte ofendida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92, fracción I del Código Tributario.
- Debe existir una relación de los hechos considerados como delictivos, que a juicio de la parte ofendida integren el acto u omisión que sanciona la Ley Penal.
- Debe manifestarse la queja, es decir, el deseo de que se persiga al autor del delito. Esta situación es una política iniciada por la administración pública pasada, y continua 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"¹¹⁸.

Como se podrá advertir, los delitos que por mandato del Código Tributario con requisito previo de querrela, se establece así a fin de prevenir desfalcos masivos al erario público, que en última instancia perjudican a la misma sociedad, dado que no goza de los beneficios como si todos los contribuyentes cumplieran en tiempo y forma con las obligaciones a su cargo.

¹¹⁸ Gómez Gordillo y Ruelas, Ismael. Procuraduría Fiscal de la Federación. Ob. Cit. P. 42.

4.2.3 Casos en que no se formula querella.

Un último punto en relación al tema de la querella, es el referente a los casos en los cuales la autoridad hacendaria esta impedida para formularla. Estos casos los encontramos en los artículos siguientes del Código Fiscal de la Federación:

- **El artículo 108**, en su antepenúltimo párrafo nos señala que no se formulara querella 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.
- **El artículo 109**, en su ultimo párrafo, indica que no se formulara querella si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o el beneficio indebido, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación de las disposiciones fiscales.

- **El artículo 110**, ultimo párrafo referente a los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, precisa en tres casos cuando no se formula la querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que esta 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.
- Por ultimo **el artículo 111** relativo a los delitos relacionados con la contabilidad y presentación de declaraciones, indica que no se formulara 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.

De estos artículos se desprende que se da la oportunidad de que sea el propio contribuyente quien decida corregir su conducta, antes que la autoridad lo requiera y así impedir ser sujeto de un proceso penal, esto lo hace con el propósito de que disminuya el índice delictivo y ahorrarse el costo personal y material que implica la interposición y seguimiento de una queja.

4.3 Declaratoria de Perjuicios.

4.3.1 Objeto de la Declaratoria de Perjuicios.

La Declaratoria de Perjuicio, es otro de los requisitos de procedibilidad que se necesita para iniciar un procedimiento penal, por ello el **objeto** de esta Declaratoria **“es dar a conocer al citado Órgano Investigador que se han realizado determinados actos u omisiones que han producido que el fisco sufra o pudiere haber sufrido detrimento o merma en el cobro de contribuciones”**¹¹⁹.

Al respecto el artículo 92, en su fracción II indica:

- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115 (referente el primero al delito de contrabando y el segundo, al delito de robo en recinto fiscal).

Por su parte, Urbina Nandayapa entiende por perjuicio fiscal “La voz utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que estas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente. 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

¹¹⁹ Osorio y Nieto, Cesar Augusto. Delitos Federales. Ob. Cit. P. 220.

necesarios para formular querellas en los casos de los delitos previstos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación”.¹²⁰

De lo anterior es fácil entender que esta declaratoria de perjuicio: es la manifestación de la autoridad administrativa de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir una merma patrimonial, merced a la conducta ilícita por parte del contribuyente y, por ello, se solicita que la autoridad ejecutiva encargada de la persecución de los delitos, es decir, el agente del Ministerio Público Federal a través de su Unidad Especializada en estos delitos, ejercite la acción penal en contra del infractor.

Además la declaratoria de perjuicio o del supuesto perjuicio solo se requiere en la probable comisión de dos ilícitos de carácter tributario:

- delito de contrabando,
- delito de robo en recinto fiscal o fiscalizado.

Es importante recordar que la diferencia entre la Declaratoria de Perjuicio y la Declaratoria de Contrabando, radica en que esta última solo aplica para mercancías que requieren permiso de autoridad para su internación al país y, cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.

Al ser la declaratoria de perjuicio un acto interno, creemos que se debe conservar la discreción y absoluta reserva del personal administrativo que actúa, pues ya que de este acto se derivara la procedibilidad de la acción penal, ello con el fin de impedir la fuga de información que pueda alertar al contribuyente y, en su caso, se sustraiga de la acción de la justicia.

¹²⁰ Urbina Nandayapa, Arturo. El Proceso Penal Tributario, Tomo III. Editorial Harla. México, 1997. P. 19.

4.3.2 Elementos que debe contener.

La Declaratoria de Perjuicio como veremos es un documento que debe ser elaborado por especialistas en la materia, en tal tesitura, dispone el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que, cuando el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico hará la valoración correspondiente en la propia declaratoria o querella.

Existen tres aspectos interesantes vinculados a la cuantificación del perjuicio:

- El primero de ellos tiene que ver como nos comenta Gómez Gordillo y Ruelas "con la naturaleza, la cual consiste en una opinión y calculo de cómo, por que y de cuanto es el daño o perjuicio que resiente la hacienda publica federal ante cierto tipo de hechos que presumiblemente son delitos".¹²¹

En este caso, es fundamental conocer de donde se origina y a cuanto asciende el monto del daño o perjuicio, dado que estos aspectos servirán al juzgador al momento de estudiar los elementos de prueba que le otorguen las partes, a fin de emitir una resolución apegada al marco legal.

- El segundo aspecto tiene relación con la formalidad, ya que el citado articulo 92 indica que la cuantificación del perjuicio debe contenerse en la misma querella o declaratoria de perjuicio.

Por lo que toca al segundo punto referente a la formalidad, resulta evidente que se debe contener en la misma Declaratoria el monto de la

¹²¹ Gómez Gordillo y Ruelas, Ismael. Procuraduría Fiscal de la Federación. Ob. Cit. P.46.

cuantificación, dado que las autoridades fiscales competentes son las que tienen la obligación de obtener dicha cantidad, pues con ella se sabra, dependiendo del monto, si el presunto responsable tiene derecho de obtener su libertad provisional.

- El tercer punto tiene que ver con el aspecto de la competencia debido a que la cuantificación del daño o del perjuicio es un acto que legalmente ha de realizar la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, ya que de conformidad con su reglamento interior, únicamente puede elaborarla la Procuraduría Fiscal de la Federación con motivo de los delitos marcados en los numerales referentes al contrabando y al robo de mercancías en recintos fiscales autorizados.

Finalmente, este tema ya ha sido comentado toda vez que la Secretaria de Hacienda a través del Reglamento Interior ha delegado en el Procurador Fiscal Federal lo relativo al tema de los requisitos de procedibilidad, en donde por lo que hace a la Declaratoria de Perjuicio es este funcionario quien debe acudir ante el Ministerio Publico, con la documentación que acredite su decir, a efecto de que se elabore la averiguación previa correspondiente.

Como se ha visto, básicamente los elementos que debe de contener la Declaratoria de Perjuicio, radican en los antecedentes (de donde, como, porque surge y a cuanto asciende), en las formalidades y en la autoridad competente para interponer este requisito de procedibilidad.

4.3.3 Delitos en los que es requisito previo la declaratoria de perjuicio conforme al artículo 92, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Hemos visto que los delitos que requieren la declaración de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio son los previstos en los artículos 102 y 115 del Código Tributario, los cuales se refieren al:

- Contrabando.
- Robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, así como su destrucción o deterioro dolosos.

Sin embargo creemos importante aclarar, por lo que hace a la fracción tercera del artículo en cita, que esta se refiere propiamente a la declaratoria de contrabando, a la cual ya nos hemos referido, y en que la Procuraduría Fiscal la formula tratándose de:

- Contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente y,
- Mercancías de tráfico prohibido.

Ahora bien, para que proceda el ejercicio de la acción penal, en el caso concreto de la fracción II (contrabando y robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado), no es necesario que se formule la querrela pero si que se

declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio con la presunta comisión del delito. La determinación del crédito fiscal, en el caso del ejercicio de la acción penal lleva, como hemos dicho a la Procuraduría Fiscal de la Federación a formular la declaratoria de perjuicio o de que pudo haber sufrido perjuicio.

En el primer supuesto, es decir, cuando la Secretaria declara que el Fisco Federal **ha sufrido perjuicio**, en palabras de Jiménez Gonzalez "se trata de un delito consumado sobre los bienes del erario federal, con lo que se habrá provocado el requisito de procedibilidad".¹⁰⁴ En el segundo, es decir, en la hipótesis de que el fisco federal **pudo haber sufrido perjuicio**, "no existe una cabal realización del delito, pero si la tentativa efectuada por el sujeto activo del mismo, que se eleva a delito consumado ya que existe principio de ejecución mas no su total realización"¹⁰⁵ y se sanciona con prisión hasta de las dos terceras partes de la que corresponde al delito, según el artículo 98 del Código Fiscal Federal vigente.

Creemos conveniente aclarar como lo hace Sánchez Miranda que "entre la querrela y la declaratoria de perjuicio solo existe una limitación de grado, pues en tanto que la primera es un requisito llamado de procedibilidad, la segunda es un requisito necesario para que el juez conozca de una consignación penal; es decir, la falta absoluta de una querrela impide al Ministerio Publico iniciar siquiera su acción investigadora de carácter penal en contra de una persona determinada, en cambio, en los delitos en que se exige la declaratoria de perjuicio, el Ministerio Publico si puede iniciar su acción investigadora y hasta persecutoria, pero no podrá consignar a ninguna persona ante un juez penal mientras la autoridad fiscal no presente de manera formal la declaratoria de perjuicio, es decir, se esta frente a un requisito fundamental procesal"¹⁰⁶.

De lo expuesto, se desprende que se han creado mecanismos que permiten al Erario Federal, el poder reclamar ante la autoridad judicial todo aquel perjuicio

¹⁰⁴ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA, México, 1991. P. 86.

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ Sánchez Miranda, Arnulfo. Planeacion Fiscal Versus Defraudación Fiscal. Ob. Cit. P. 43.

que le ocasionen los contribuyentes, siempre que su argumentación este dentro del marco legal.

4.3.4 Casos en que no se formula Declaratoria.

Este tema es breve en vista de que si se cree que son varios los artículos que contemplan los casos en los cuales la autoridad fiscal esta impedida a formular la declaratoria correspondiente, se esta en un error, ya que lo cierto es que únicamente el artículo 102 del Código Fiscal Federal, en su último párrafo indica que no se formulara la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, cuando:

- El monto de la omisión no exceda de \$ 112,450.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.
- La otra hipótesis se refiere a que la omisión no exceda del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a la 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; lo anterior, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías haya sido correctamente manifestada a la autoridad.

Es importante indicar que el emitir una determinación de perjuicio fiscal, "se considera como una resolución administrativa"¹⁰⁷ esto lo entendemos en el sentido de que dicho documento será usado para tener por comprobado el tipo delictivo y la probable responsabilidad del indiciado; por lo que afectara en su momento, la esfera jurídica del contribuyente, por ello mencionamos en

¹⁰⁷ Saldaña Magallanes, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Ob. Cit. P. 76.

este apartado los casos en que de acuerdo al Código no procede su formulación.

4.4 Denuncia.

4.4.1 Concepto.

Se ha visto en este Capítulo que la atribución de investigar los delitos fiscales esta accesoriamente vinculada a las facultades de comprobación fiscal; por lo mismo, no debe existir dicha investigación al margen de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete o por una autoridad que no sea la que tiene a su cargo la comprobación estrictamente fiscal.

Para nosotros la denuncia es el acto en virtud del cual una persona hace del conocimiento de un órgano de autoridad, la comisión de determinados hechos, con el objeto de que dicho órgano promueva o aplique las consecuencias jurídicas o sanciones previstas en ley para tales actos.

Para el maestro De la Cueva, la denuncia es: "la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público por la posible comisión de un delito perseguible por oficio".¹⁰⁸

Por su parte, podemos decir que compartimos la opinión expresada por González-Salas en el sentido de que "cuando no se requiera formular querrela,

¹⁰⁸ De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México, 1999. P. 120.

o declaratoria de perjuicio o contrabando, bastara la denuncia de los hechos ante el Ministerio Publico".¹⁰⁹

La denuncia debe limitarse a "describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente. El funcionario que reciba la denuncia debe prevenir al denunciante para que ajuste su denuncia a esta exigencia, e informarle sobre la trascendencia jurídica del acto que realiza, las penas en que incurrir quienes se conducen con falsedad ante las autoridades y las modalidades del procedimiento".¹¹⁰

Lo anterior, nos lleva a concluir que en los casos en que no se encuentre prevista la presentación de la querrela bastara que la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, por conducto del Procurador Fiscal, formule la denuncia, esto es, la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que esta tenga conocimiento de ellos.

Respecto a la denuncia para efectos fiscales, se identifican los siguientes elementos:

- a) Debe existir una relación de actos que se estiman delictuosos, conforme al Código Tributario.
- b) Se debe presentar por escrito ante el órgano investigador (en este caso el Ministerio Publico Federal, el cual cuenta con una Unidad Especializada para estos delitos).
- c) La debe de interponer el Procurador Fiscal de la Federación, con fundamento en el artículo 10 del Reglamento Interior de Hacienda, ordenamiento en el cual se faculta a esta dependencia.

Si bien el tema referente a la Denuncia es amplio, en materia fiscal se deben de presentar los elementos antes citados, ya que como sabemos, con este tipo de requisitos de procedibilidad, entre los que se encuentra la denuncia, se busca proteger esencialmente el interés del fisco federal.

¹⁰⁹ González- Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Ob. Cit. P. 126.

¹¹⁰ Espinoza Campos, Luís. Introducción al Estudio del Derecho Penal. Ob. Cit. P.12.

4.4.2 Delitos que se pueden denunciar.

Los delitos fiscales que se persiguen de oficio, es decir, que pueden ser perseguidos por el Ministerio Público y consignados en su momento los responsables ante un juez penal, sin necesidad de una querrela o declaratoria de perjuicio, son escasos en la legislación mexicana, razón que nos lleva en este punto a ejemplificar, que requisito de procedibilidad necesita cada uno de los delitos, establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Delito Fiscal	Artículo	Procedencia
Contrabando	92, fracción II del CFF	Declaratoria de Perjuicio
Equiparables al Contrabando	92, fracción I del CFF	Querrela
Defraudación Fiscal	92, fracción I del CFF	Querrela
Equiparables a la Defraudación Fiscal	92, fracción I del CFF	Querrela
Relativos al RFC	92, fracción I del CFF	Querrela
Relativos a Contabilidad e Información Confidencial	92, fracción I del CFF	Querrela
Relativos a Depositarios e Interventores	92, fracción I del CFF	Querrela
Relativos a Medios de Control y Registro	92, párrafo segundo del CFF	Denuncia de Hechos
Relativo a Visitas Domiciliarias o Embargos	92, fracción I del CFF	Querrela
Delito de Amenazas	92, párrafo segundo del CFF	Denuncia de Hechos
Relativo a Robo y/o Daño de mercancías en recinto fiscal	92, fracción II del CFF	Declaratoria de Perjuicio
Delito de Encubrimiento	92, párrafo segundo del CFF	Denuncia de Hechos
Delito por Revelar información a Terceros	92, párrafo segundo del CFF	Denuncia de Hechos
Delito por tener combustibles sin especificaciones o fuera de zona	92, párrafo segundo del CFF	Denuncia de Hechos

Como hemos visto, si un delito no se encuentra dentro de las tres fracciones del artículo 92, se entienden comprendidos en el segundo párrafo de la citada disposición legal, que señala que en los demás casos, bastara la Denuncia de Hechos ante el Ministerio Publico Federal, para que proceda la consignación penal de los presuntos responsables de la comisión de estos delitos ante un juez federal.

Como se puede observar, el legislador opto por minimizar la figura de la denuncia en materia fiscal, dado que solo en cinco delitos se requiere esta figura y son:

- Relativos a Medios de Control y Registro,
- Delito de Amenazas,
- Delito de Encubrimiento,
- Delito por revelar información a terceros,
- Delito por tener combustibles sin especificaciones o fuera de zona.

Estos ilícitos mas que afectar al Erario Federal, lo que hacen es infligir las disposiciones fiscales, por ello es que para que proceda la averiguación previa correspondiente, se requiere la interposición por parte del Procurador Fiscal de la figura de la denuncia y no así, la querrela o declaratoria de perjuicio, los cuales son mas laboriosos y complejos para la autoridad.

4.5 Intervención del Ministerio Público Federal en la investigación por la comisión de delitos fiscales.

La acción penal es pública y surge al nacer el delito. Esta encomendada generalmente a un órgano del Estado y tiene por objeto definir la pretensión punitiva, ya sea absolviendo al inocente o condenándolo a sufrir una pena de prisión, dictándole una sanción pecuniaria, o bien la pérdida de los instrumentos del delito, o bien la satisfacción del interés fiscal mediante la exhibición o pago de los créditos consistentes en la obligación fiscal y sus accesorios, entre los que se encuentran los recargos y las multas.

Como institución del derecho de procedimientos penales, la acción penal esta encomendada, por mandato expreso de la Constitución Política en su Art. 21 a un órgano del Estado como lo es el Ministerio Público.

Al momento de encontrar hechos que puedan ser constitutivos de delito entra en acción un órgano de la misma dependencia, la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones dependiente de la Procuraduría Fiscal de la Federación, la que prepara la querrela y la declaratoria de perjuicio a efecto de cuantificar el daño sufrido por la hacienda pública. Esta cuantificación tiene efectos únicamente en la causa penal.

Una vez elaborada la querrela correspondiente y allegadas las pruebas que demuestren la existencia del tipo delictivo y por acreditar la probable responsabilidad de los acusados, se presenta estos documentos ante el agente del Ministerio Público Federal, el cual ejercerá la acción penal, misma que enmarca el inicio del procedimiento penal federal por la comisión de delitos fiscales.

Desde el momento en que el agente del Ministerio Público Federal considere que, a su juicio, existen elementos necesarios para ejercitar la acción penal, se abre la averiguación previa, ordenándose la detención de los probables

responsables de la comisión del o los ilícitos y se ponen a disposición del juez instructor de la causa penal.

Los elementos de que debe allegarse el agente del Ministerio Público Federal para tener por comprobada la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad de los inculpados son, entre otros, los siguientes:

- El escrito de querrela formulado por las autoridades competentes de la dependencia afectada, en este caso, el titular o representante de la Procuraduría Fiscal de la Federación, en contra de los que hayan afectado el interés público, mediante la comisión del o los delitos de naturaleza fiscal, previstos en el Código Fiscal de la Federación.
- La determinación del perjuicio fiscal que se causa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el contribuyente querrellado. En este documento, por lo general, se cuantifica la cantidad por la que se causo la lesión pecuniaria al fisco federal.
- Dictamen contable suscrito por los peritos legales de la Procuraduría General de la República, en donde debe concluirse el monto del perjuicio fiscal que se haya causado a la Secretaría.
- Presentación del dictamen contable, en el caso de que el contribuyente este obligado a presentarlo, por contador público autorizado.
- Facturas, notas de crédito y documentación relativa a las operaciones de compra realizadas por el contribuyente investigado.
- Los resultados de las compulsas de sus principales proveedores

Todo lo anterior debe demostrar la existencia, del tipo penal y acreditar la probable responsabilidad del o los inculpados. Con estos elementos de prueba que por lo general son los mismos que se allega el representante social, se turna la averiguación previa al juzgado de distrito correspondiente.

La función del agente del Ministerio Público Federal se basa, casi exclusivamente, en las actuaciones que haya tenido la Secretaría de Hacienda, es decir, la autoridad administrativa en ejercicio de las facultades de

comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes encuentra conductas que considera son delictivas e inicia el ejercicio de la acción penal en contra de los mencionados contribuyentes.

Así, la declaratoria de perjuicio y la querrela son los elementos básicos del juicio penal fiscal, ya que las probanzas que presenta la autoridad fiscal son determinantes para tener por acreditadas la posible existencia de los elementos del tipo penal y para demostrar quienes pueden ser los probables responsables de la comisión del delito, pues como hemos señalado, es la autoridad fiscal la que realiza la investigación administrativa y penal, y la que aportara las probanzas en los juicios penales.

En este punto podemos preguntarnos ¿Cuál es el papel de la Procuraduría General de la Republica?, en cumplimiento del artículo 21 de la Carta Magna, en tanto que es la institución que tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal y en la practica, es la institución que da el seguimiento a las causas por delitos fiscales, la cual no llega a aportar probanzas por si misma debido a la naturaleza de los delitos, ya que los mismos se descubren de la practica de las facultades de comprobación de las autoridades administrativas, de ahí la dificultad de las autoridades de la PGR de realizar de modo propio la investigación que tiene un carácter netamente administrativo.

Una vez que es turnada la averiguación previa al juzgado de distrito correspondiente, el agente del Ministerio Publico Federal se convierte en parte acusadora del proceso y buscara demostrar la culpabilidad de los indiciados, presentara pruebas supervenientes para demostrar la conducta delictiva de los procesados, y formulara conclusiones de culpabilidad.

La función del Ministerio Publico Federal no es de verificación administrativa de la existencia del delito, sino es la coadyuvante en el procedimiento penal tributario y, por tanto, allegarse las pruebas necesarias para demostrar la

conducta delictiva del infractor, debe ser labor propia de la autoridad hacendaria.

El elemento común por medio del cual se demuestra la existencia de conductas delictivas de carácter tributario es a través de la identificación de omisiones de contribuyentes que se traducen en un perjuicio indebido que lesiona al erario federal. Así las mejores vías que tiene la administración hacendaria para encontrar y reconocer la existencia de cualquier ilícito es la compulsión a los proveedores del contribuyente auditado o revisado.

Este pedimento de información a terceros proporciona a las autoridades hacendarias los primeros elementos para encontrar discrepancias u omisiones en las declaraciones de estos, con lo que se tienen las bases para dar por satisfechos los requisitos para ejercitar la acción penal, razón por la cual abordaremos este punto.

Así existen dos maneras de tipificar la conducta delictiva por el contribuyente, la primera en el momento de encontrar omisiones en los movimientos contables y fiscales de la empresa, en las que se presume la existencia del delito fiscal, y el segundo, es labor de especialistas a fin de encontrar las maniobras y el resultado que demuestran el fin delictivo.

Por lo que la consignación dará inicio al proceso penal tributario, y en este momento el representante social dejara de tener la figura de parte activa, para asumir la acusatoria y parte en el proceso, en igualdad de condiciones ante la ley que el inculpado y sus abogados defensores.

Así la primera parte del proceso penal fiscal, ha terminado ya que desde el inicio de sus facultades de comprobación, resultaron en el descubrimiento de una conducta delictiva, razón por la que se presentó querrela ante la PGR y es hasta este momento que las autoridades fiscales podrán estar en el proceso

penal como parte ofendida con carácter de coadyuvantes del representante social y corresponde a este continuar el proceso, aportar pruebas, presentar alegatos de culpabilidad y pretender que se dicte una sentencia condenatoria.

Así la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico (por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación) y la Procuraduría General de la Republica (por medio de la Unidad especializada en investigación de delitos fiscales y financieros), son las instituciones encargadas de perseguir los delitos fiscales y a las que se enfrenta el contribuyente en los procesos penales fiscales, de ahí la complejidad de establecer la defensa en este tipo de procesos.

4.6 Requisitos para que la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico otorgue el perdón.

En este tema, Kaye Dionisio opina que "si bien es cierto que de acuerdo con el Código Penal Federal los delitos que se persiguen por querrela admiten el perdón, y con ello se extingue el ejercicio de la acción penal, por su parte la ley fiscal consigna el desistimiento, que es una institución diversa en nuestra opinión, y esto no pasa de ser una falta de técnica legislativa, que puede

corregirse por parte del legislador federal, sustituyendo la palabra desistimiento por otorgamiento del perdón, dando lugar no ha que se sobresea el juicio, como sucede actualmente, sino a que se extinga la acción penal”.¹¹¹

El texto del artículo 92 del Código Tributario señala que la solicitud de sobreseimiento del proceso penal es una facultad discrecional de la Secretaria de Hacienda, y que se puede plantear antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones. Somos de la opinión de que el perdón que ha de otorgar la Secretaria de Hacienda y Crédito Público no debería ser discrecional, sino interpretar a tal discrecionalidad como la facultad de no decir caprichosamente si se otorga o no el perdón debido, sino que debe ser una obligación fundar y motivar los casos en los que la autoridad debe otorgar el perdón a determinados contribuyentes, y cuando niega a otros tal beneficio.

Es por esto que Rodríguez Lobato, considera que “dándoselos supuestos de que el crédito fiscal se encuentra cubierto con las multas y recargos correspondientes, o bien que se halle garantizado, la Secretaria debe proceder a otorgar el perdón al contribuyente y tenerse por extinguida la acción penal puesto que se trata de la formulación de una querrela; o bien motivar y fundar debidamente la razón por la cual se niega a conceder dicho beneficio de ley al contribuyente, esto es, por que la ley debe aplicarse de manera general y, si se otorga el perdón a un contribuyente que cubre el crédito fiscal y sus accesorios, y se niega a otorgar el perdón a otro que también ha llevado a cabo el pago de tales gravámenes, no se aplicara la ley de manera general”.¹¹²

El otorgamiento del perdón es la secuela legal de que esta instituida la querrela como requisito de procedibilidad en determinados delitos fiscales. Al respecto dispone el artículo 93 del Código Penal Federal que:

¹¹¹ Kaye, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Ob. Cit. P. 144.

¹¹² Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. Edición. Editorial Oxford University Press, México, 2001. P. 132..

“El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querrela, siempre que se conceda ante Ministerio Público si este no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia...”.

Por lo referido, es entonces la Secretaria de Hacienda quien debe otorgar el perdón y, en tal sentido, el artículo 148 del Código Federal de Procedimientos Penales señala que: “el perdón que otorgue el querellante surtirá sus efectos en los términos que previene el Código Penal”.

Así en tanto varios de los delitos fiscales se persiguen por querrela de la Secretaria de Hacienda, la acción penal o la sanción penal por ellos se puede extinguir por el perdón que otorgue esta.

Por otra parte, en los casos del delito de contrabando en cualquiera de sus hipótesis, en los de robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, los cuales exigen el requisito de la declaratoria, tiene aplicación el segundo párrafo del artículo 93 del Código Penal que indica que el perdón es igualmente aplicable a los delitos que solo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por otro acto equivalente a la querrela, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho. Este precepto da la impresión de haber sido creado especialmente para los delitos fiscales.

Por todo lo antes expuesto, podemos concluir refiriendo los requisitos del perdón, vistos en las clases de Práctica Forense de Derecho Fiscal¹¹³, y son:

- a) Sea por escrito.
- b) Se pague o se garantice el crédito fiscal proyectado a un año.

¹¹³ Dichos apuntes fueron tomados en la cátedra impartida por la Licenciada Margarita Palomino Guerrero, de Práctica Forense de Derecho Fiscal, el 27 de mayo del 2002.

c) Antes de que integre conclusiones el Ministerio Público Federal y por jurisprudencia, tenemos que se puede solicitar el perdón si aun no esta firme la sentencia.

Todos estos requisitos juegan un papel muy importante para que en su caso sea posible que la Secretaria de Hacienda, le otorgue el perdón al contribuyente que se vea sujeto a un proceso penal, siempre y cuando este pueda garantizar lo que la ley le exige, ya que en caso contrario tendrá que seguir su proceso privado de su libertad.

CONCLUSIONES.

1. La Procuraduría Fiscal surge a la vida jurídica por Decreto de fecha 31 de diciembre de 1947, sustituyendo en sus funciones a la Dirección Jurídica y Consultiva, en donde el objetivo primordial radica en que fuera una dependencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que representara y defendiera los intereses de la federación en controversias fiscales, y que investigara los delitos de carácter tributario.

2. El nombre de Procuraduría en el tema que nos ocupa, no guarda relación con la significación que tanto etimológica, constitucional y legalmente se le da a este tipo de institución, que es la de Representación Social.

3. La Procuraduría Fiscal de la Federación es la institución gubernamental administrativa dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que procura la defensa y en su caso el pago de créditos fiscales, en todas aquellas controversias en que el fisco federal se vea involucrado.

Debemos destacar que es hasta el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda de 1977 en donde se formaliza por primera vez la denominación de la Procuraduría Fiscal de la Federación, que conocemos actualmente.

4. La Procuraduría Fiscal de la Federación no tiene una Representación Social sino mas bien Gubernamental ello no implica que los contribuyentes no cuenten con un lugar en el cual los asesoren respecto a las dudas que tengan con motivo de las actividades que realizan, puesto que en cada una de las unidades del Servicio de Administración Tributaria existe el área de asesoría para el público en general; el inconveniente radica en que los funcionarios encargados de impartirla se enfocan mas al beneficio de la autoridad y no del causante, aunado a que no se otorga ningún documento como respaldo de dicha asesoría.

5. La Procuraduría Fiscal ha tenido una evolución importante en su estructura interna dado que ahora cada Subprocuraduría está enfocada a determinadas funciones concretas, lo cual hace que se especialicen en su área y mantengan una relación de estrecha coordinación entre ellas y el resto de las dependencias de la Secretaría de Hacienda.

6. En la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, es en donde se llevan a cabo las investigaciones referentes a delitos fiscales, con el fin de reunir los elementos de prueba que permitan presumir la probable comisión de conductas delictivas, y en su caso, acudir ante el Ministerio Público para que ejercite acción penal.

7. Los criterios en que se apoya la Procuraduría Fiscal Federal para proceder penalmente por delitos fiscales son esencialmente:

La visita domiciliaria, y la revisión de gabinete.

La autoridad tiene la facultad de fiscalizar y en su caso, hacer la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas, es por ello que si se hace una determinación con antecedentes en compulsas o dictamen es ilegal, porque el tercero no es autoridad, es decir, tanto el Dictamen Contable como la Compulsa a Terceros deben tener una Visita Domiciliaria o una Revisión de Gabinete, previa a la determinación de un crédito fiscal

8. La Visita Domiciliaria es una de las facultades más importantes para las autoridades hacendarias, ya que es el punto de partida que permite identificar a la autoridad, el buen o mal desempeño del contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales.

9. Determinadas conductas de los contribuyentes tienden a eludir de diversas formas el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según su gravedad estas pueden ser infracciones o delitos.

10. Sabemos que los delitos en principio se regulan en el Código Penal, sin embargo existen delitos especiales que se encuentran tipificados en diversas

leyes. En este contexto tenemos que el Código Fiscal de la Federación establece en su título cuarto, capítulo segundo, un apartado de delitos especiales denominados delitos fiscales, los cuales se dividen en nominados e innominados. Esto obedece a que ciertos tipos delictivos se han clasificado con una denominación como el contrabando, la defraudación fiscal; las otras conductas punibles que se detallan no tienen un nombre específico como el no darse de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, No llevar contabilidad, etc.

11. Se les llama a los ilícitos contemplados en el Código Tributario **delitos fiscales**, porque al realizar la conducta tipificada y sancionada por la ley penal fiscal se lesiona el patrimonio del Estado o a los bienes jurídicos protegidos por este, y con ello se afecta a la misma sociedad, impidiéndole disfrutar de las mejoras que pudieran hacerse si todos cumpliéramos en tiempo y forma con nuestras obligaciones tributarias.

12. De los delitos fiscales que contempla el Código Tributario, los más conocidos son el contrabando y la defraudación fiscal, debido a que se cometen en mayor escala y son de los que más lesionan a la economía del país. Sin embargo, pese a lo anterior, pocos procedimientos se han entablado en comparación al aumento de estos ilícitos, las razones pueden ser varias, pero lo que sí es claro es que si no se frenan se incrementará el deterioro del comercio formal y se engrosarán más las filas del comercio informal.

13. Una vez que se ha detectado la presunta comisión de un delito fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación se allega de los elementos para en su caso presentar la querrela, la declaratoria o la declaratoria de perjuicio y, en muy pocos casos, la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal; no es ocioso destacar que el espíritu del Código Fiscal Federal referente a los delitos es en el sentido de que mediante la presión del ejercicio de la acción penal se obtenga el pago de créditos omitidos, con sus accesorios, más que la imposición de sanciones

al contribuyente, ello en vista de que todo procedimiento implica un costo personal y material que la autoridad podría aprovechar en otros deberes.

14. El papel de la Procuraduría Fiscal se centra en tres rubros:

Primero. Cuando esta dependencia tiene conocimiento de la presunta comisión de una conducta delictiva se allega de los elementos que se obtuvieron al momento de fiscalizar a determinado contribuyente.

Segundo. Una vez que tiene los elementos para probar que presumiblemente se ha cometido un delito de los tipificados en el Código Tributario conforme a sus investigaciones, el Procurador interpone la querrela, declaratoria de perjuicio o, en su caso la denuncia, ante la autoridad competente.

Tercero. Una vez que el Ministerio Público Federal entra en acción la Procuraduría Fiscal de la Federación se convierte en coadyuvante, proporcionándole en consecuencia todas aquellas pruebas que necesita este órgano.

15. El problema principal de los contribuyentes radica en que existen demasiados trámites que deben realizar a fin de cumplir con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma, esto ha llevado a que algunos de ellos prefieran eludirlas y en consecuencia, provocan que el Erario Federal vea afectadas sus finanzas.

16. Afirmamos que la función que desempeña la Procuraduría Fiscal Federal es insuficiente, debido a que en lugar de establecer mecanismos que permitan disminuir la evasión, se ha provocado que se inicien procedimientos penales en contra de causantes, que muchas veces han sido cumplidos.

17. Otro aspecto que está mal empleado es que se permita a esta Procuraduría ser coadyuvante del Ministerio Público Federal, en vista de que su función esencial es representar el interés de la federación en controversias fiscales y no de colaborar en las investigaciones ministeriales.

18. Proponemos que se reformen las facultades que actualmente posee esta Procuraduría Fiscal, en vista de que son excesivas y van mas allá de la naturaleza para que fue creada esta dependencia, en tal motivo debe adecuarse su regulación a fin de que sea una institución que realmente proteja los intereses del Erario Federal y no que sea una instancia intimidatoria con que cuente el Gobierno.

BIBLIOGRAFIA.

1. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. 23^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 1991.
2. CARTAS SOSA, Rodolfo. Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Editorial Themis, México, 1994.
3. DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1999.
4. DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa Noriega, México, 1997.
5. DE PINA, Rafael. Diccionario de Derecho. 27^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 1999.
6. FEREGRINO PAREDES, Baltasar. Diccionario de Términos Fiscales 2004. Editorial ISEF, México, 2004.
7. FLORIS MARGADANT, Guillermo. El Derecho Privado Romano. 22^a. Edición. Editorial Esfinge, México, 1997.
8. GOMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso. 9^a. Edición. Editorial Harla, México, 1998.
9. GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. Editorial Pérez Nieto, México, 1995.
10. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA, México, 1991.
11. KAYE, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. 6^a. Edición. Editorial Themis, México, 2000.
12. LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 3^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 1998.
13. MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mac Graw Hill, México, 1995.
14. -----, Derecho Penal Fiscal. Editorial Lazcano Garza, México, 1993.

15. MANCILLA OVANDO, Jorge. Examen de Constitucionalidad de diversas leyes federales que consagran delitos. 3^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001.
16. MARGAIN MONAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001.
17. MARQUEZ PIÑERO, Rafael. Derecho Penal. 4^a. Edición. Editorial Trillas, México, 1999.
18. MARTINEZ BOBERO, José Luis. Análisis Jurídico de la visita domiciliaria. Editorial Sista, México, 1994.
19. MILLAN GONZALEZ, Arturo. 280 Preguntas y Respuestas sobre la Defraudación Fiscal 1999. 2^a. Edición. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999.
20. ORELLANA WIARCO, Octavio. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2001.
21. OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. Delitos Federales. 5^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001.
22. OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso. 4^a. Edición. Editorial Harla. México, 1998.
23. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas, Tomo II. Editorial Porrúa, México, 2000.
24. PONCE RIVERA, Alejandro. La Autocorrección Fiscal a través del desarrollo de visitas domiciliarias. Ediciones ISEF, México, 1998.
25. QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. 3^a. Edición. Editorial Trillas, México, 1997.
26. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2^a. Edición. Editorial Oxford University Press, Mexico, 2001.
27. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario. Editorial ISEF, México, 2005.
28. SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2^a. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001.
29. SANCHEZ PIÑA, José. Nociones de Derecho Fiscal. 5^a. Edición. Editorial PAC S.A DE C.V., México, 1995.

30. SANCHEZ VEGA, Alejandro. Contrabando y sus equiparables como delitos graves. Editorial Sista, México, 1991.
31. TAPIA TOVAR, José. La Evasión Fiscal. Editorial Porrúa, México, 2000.
32. TORRES LOPEZ, Mario. Teoría y Practica de los Delitos Fiscales. 2ª. Edición. Editorial Porrúa, México, 2001.
33. URBINA NANDAYAPA, Arturo. El Proceso Penal Tributario, Tomo III. Editorial Harla, México, 1997.

HEMEROGRAFIA.

1. CELORIO VELA, Agustín. 50 años de Evolución Legislativa del delito de Defraudación Fiscal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 11, No. 188, junio, 1997, México.
2. ESPINOZA CAMPOS, Luis. Introducción al Estudio del Derecho Penal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 17, No. 325, marzo, 2003, México.
3. GOMEZ GORDILLO Y RUELAS, Ismael. Procuraduría Fiscal de la Federación en Revista de Administración Publica, No. 97, abril, 1998, México.
4. GONZALEZ MARTINEZ, Víctor Hugo. Reformas a los Delitos Fiscales en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 13, No. 227, febrero, 1999, México.
5. HERNANDEZ ALVAREZ, Manuel. Actividades de inicio de la compulsa domiciliaria en Revista INDETEC, No. 98, enero-febrero, 1996, México.
6. JUAREZ ROQUE, Ursus. Retos y Perspectivas de la Procuración de justicia en México en los umbrales del siglo XXI en Revista de Administración Publica, No. 97, abril, 1998, México.

7. OJEDA PAULLADA, Pedro. Concepto de Procuraduría en Revista de Administración Publica, No. 97, abril, 1998, México.
8. PACHECO MARTINEZ, Filiberto. El Contrabando como ilícito fiscal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 14, No. 265, septiembre, 2000, México.
9. -----, Visitas Domiciliarias fiscales en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 14, No. 252, febrero, 2000, México.
10. RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. Evasión Fiscal en Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva Serie, año XXXIV, No. 82, enero-abril, 1993, México.
11. SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Planeación Fiscal versus Defraudación Fiscal en Revista Nuevo Consultorio Fiscal, año 17, No. 325, marzo, 2003, México.

LEGISLACION.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 2005, 2006, 2007.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, 2005, 2006, 2007.

LEY ADUANERA, 2005, 2006, 2007.

REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA, 2005, 2006, 2007.

CODIGO PENAL FEDERAL, 2005, 2006, 2007.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, 2005, 2006, 2007.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, 2005, 2006, 2007.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, 2005, 2006, 2007.

LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA, 2007.

REGLAMENTO DE LA LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA, 2007.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, vigente.

DIRECCION ELECTRONICA.

<http://www.shcp.gob.mx/estruct/procfis/>

<http://www.pgr.gob.mx>.

<http://www.diputados.gob.mx>.