

331
207



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE
REVISION Y LIQUIDACION Y EL
PROCEDIMIENTO PENAL-FISCAL**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A**

ANGEL REGINO ZARZA COLIN

ASESOR: LIC. JUANA INES CHAVARRIA CASTORENA



ACATLAN, EDO. DE MEXICO

1994



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE REVISION Y LIQUIDACION

Y

EL PROCEDIMIENTO PENAL-FISCAL

**Gratitud Eterna a Dios Nuestro Señor,
Juez Supremo. Por haberme brindado la oportunidad
de cumplir con mi objetivo como estudiante
y como hombre y también a:**

**Mis padres; Seres maravillosos que con sus
enseñanzas, confianza, apoyo y sacrificios
hicieron posible que alcanzara mi mayor anhelo
siendo ésta mi más preciada herencia**

Mis hermanos; por sus palabras de aliento

**Mi esposa Elizabeth por su paciencia
apoyo y comprensión**

**A mi hijo Luis Angel, una hermosa
realidad y una responsabilidad en
mi vida.**

**A la memoria de mis amigos de la ENEP
ACATLAN que se adelantaron en el viaje sin
retorno y principalmente a la memoria de
mi compañero y amigo Lic. Luis Diego de Anda González (f)
vida truncada en plena juventud.**

**A mis profesores de la ENEP
ACATLAN el presente trabajo tiene
una gran parte de todos ellos.**

**Mis compañeros y amigos,
Aquellos que me brindaron una palabra
de aliento o me tendieron la mano.**

**A mi asesora y amiga;
Lic. Juana Inés Chavarría Castorena,
por su invaluable ayuda para la
realización del presente trabajo.**

Mi Honorable Sínodo.

INDICE

INTRODUCCIÓN

I. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Fundamento Legal.....	1
1.1.1 Constitución Federal.....	3
1.1.2 Código Fiscal de la Federación.....	8
1.1.2.1 Clasificación de las contribuciones.....	8
1.2 Concepto y nacimiento de la obligación tributaria.....	15
1.2.1 Sujetos de la obligación tributaria.....	17
1.2.2 El Crédito Fiscal.....	20
1.2.3 Extinción de la obligación tributaria.....	24
1.2.3.1 El pago.....	24
1.3 La evasión fiscal.....	27

II. FACULTAD FISCALIZADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

2.1 Marco jurídico de la fiscalización.....	31
2.2 La visita domiciliaria.....	36
2.2.1 Requisitos legales.....	37
2.2.2 Generalidades.....	41
2.3 La notificación de la orden de visita domiciliaria.....	48
2.3.1 Requisitos legales.....	48
2.3.2 Generalidades.....	50
2.4 De las actas de auditoría.....	51
2.4.1 Conceptos.....	51
2.4.2 Tipos de actas de auditoría.....	53
2.4.3 Generalidades.....	53

III. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

3.1 Naturaleza jurídica.....	56
3.2 La infracción.....	60
3.3 El delito.....	63
3.3.1 Elementos del delito.....	64
3.3.2 Diferencias con la infracción.....	66
3.4 Criterios de las autoridades fiscales para diferenciar entre una infracción fiscal y un delito fiscal.....	69

IV. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1 Generalidades.....	80
4.1.1 Sujetos responsables.....	80
4.1.2 Tentativa.....	82
4.1.3 Encubrimiento.....	84
4.1.4 Delito continuado.....	85
4.1.5 Condena condicional.....	86
4.2 Requisitos necesarios para su persecución.....	88
4.3 Autoridad facultada para formular la querrela.....	92
4.4 Órgano facultado para perseguir los delitos fiscales federales.....	95
4.5 El sobreseimiento en materia penal fiscal.....	99
4.6 La prescripción en materia Penal-Fiscal.....	101

CONCLUSIONES.....	103
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	106
--------------------------	------------

INTRODUCCION

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades para cobrar impuestos, recargos y sanciones a los contribuyentes que incurran en incumplimiento, de tal manera puede ejercitar sus facultades de revisión y liquidación, siempre y cuando éstas no hayan caducado con el transcurso del tiempo; es decir en 5 años en casos normales y 10 cuando el contribuyente no se haya dado de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad, etc.

Independientemente del proceso administrativo de revisión y liquidación la Secretaría dispone de otras facultades para hacer cumplir al contribuyente; tales como el ejercicio de solicitud de inicio del proceso Penal-Fiscal en contra de quién resulte ser el responsable. De éste modo, en términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación puede formular querrela ante el Agente del Ministerio Público Federal, dependiente de la Procuraduría General de la República para que ejercite la acción penal en contra del presunto responsable.

Por lo que se refiere al Procedimiento Penal-Fiscal éste se ha visto con un incremento en virtud de que la Evasión Fiscal ha llegado a niveles sin precedente como así lo reconoce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que para evitarla, se ha estado aplicando un programa denominado "Cruzada Nacional para la Evasión Fiscal" en el que se tiene presentes sanciones severas que van desde la aplicación de multas desde el 50% al 150% del crédito omitido y recargos hasta de 5 años a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación en cada año en combinación con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación ésto en caso de que la omisión de impuestos sea seguido administrativamente ó la aplicación de la pena corporal cuando la omisión se sigue penalmente.

Es sumamente importante y trascendente para el país frenar ese gran mal que es la Evasión Fiscal, pues de ello derivan varias injusticias para los contribuyentes cumplidos pero ¿Es el remedio la pena corporal? ¿Existen bases jurídicas para ello? En cuando a éste problema, ¿existe una Seguridad Jurídica de todos los contribuyentes?

La elaboración del presente trabajo pretende contestar esas interrogantes, poniendo de relieve los aspectos prácticos-jurídicos, que se sucederán dentro de las VISITAS DOMICILIARIAS que efectúen las autoridades hacendarias.

CAPITULO I

I. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1.1. FUNDAMENTO LEGAL

El hombre no es un ser solitario, por naturaleza se comunica de una u otra forma con los demás seres humanos que lo acompañan en su existencia.

Con ésto el ser humano inicia el ascenso hacia lo social, por su lenguaje, por el amor, por sus sentimientos de simpatía y solidaridad para con los demás se relaciona con éstos.

El hombre al realizar ésta comunicación con sus semejantes, empieza a establecer las bases para formar a la sociedad; la cual está formada por un número indeterminado de miembros ligados entre si por una pluralidad de vínculos que nacen de sus intereses comunes, de esa unión nace la intención de un bien común, que se coloca en un plano superior al bien particular de cada uno de ellos.

La vida en sociedad implica sacrificios y limitaciones para sus miembros, deben dejar a un lado sus egoísmos y seguir la pauta que les marque la autoridad social por medio de sus normas u ordenamientos legales.

El bien común buscado por los miembros de la sociedad solo podrá conseguirse con la cooperación de todos ellos individualmente.

La sociedad para conseguir el bien común que busca, además de sacrificarse debe estar organizada, pero ésta organización no podrá lograrse sino solamente siguiendo los lineamientos que le marque la autoridad social, la cual será responsable de tal organización, ésta autoridad social se llamará ESTADO, el cual según definición del Lic. Miguel Acosta Romero.

"Es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas". ⁽¹⁾

Por su parte Hector González Uribe citando a Sánchez Agesta nos dice:

"El Estado es una comunidad organizada en un territorio definido mediante un orden jurídico servido de un cuerpo de funcionarios y definido y garantizado por un poder jurídico autónomo y centralizado, que tiende a realizar el bien común en el ámbito de esa comunidad". ⁽²⁾

Para efectos del presente estudio tomaremos la anterior definición como base para hacer notar que el Estado para su organización y funcionamiento requiere de un adecuado sistema financiero, mediante el cual pueda obtener recursos necesarios para poder prestar servicios y cubrir los gastos que requieran sus necesidades materiales, las cuales solo podrán cubrirse por medio de las CONTRIBUCIONES de los individuos que formen ese conglomerado social.

El acto de allegarse los recursos necesarios para sufragar las necesidades públicas de sus gobernados, lo conocemos con el nombre de Actividad Financiera del Estado, la cual deberá realizarla siempre en base a lo que establezca la ley para éstos casos, es decir; el Estado al procurarse los recursos necesarios para sufragar el gasto público, lo realizará por medio del cobro de contribuciones, pero éstas al ser limitaciones en la libertad y propiedad de los individuos deberán estar expresamente señaladas en una disposición Legal; en el caso de México deberán estar establecidas en la Constitución Federal, ya que en ésta se establece su forma de gobierno además de que es la Ley Fundamental y Suprema del Estado Mexicano en la cual se establecen los derechos y deberes tanto de los gobernantes como de los gobernados en orden a la solidaridad social. En éste orden de ideas, si el Estado tiene que recurrir a la tributación de los gobernados, las contribuciones que de tal manera imponga no pueden extenderse mas allá de las estrictamente necesarias para cubrir sus necesidades.

⁽¹⁾ Miguel Acosta Romero, *"Teoría General de Derecho Administrativo"*, 6a. edición, Ed. Porrúa México 1984, p. 40

⁽²⁾ Héctor González Uribe, *"Teoría Política"*, 3a. edición, Ed. Porrúa México 1980, p. 158

Nada más, pero tampoco nada menos, de tal suerte que no solo el hecho de imponer contribuciones arbitrariamente, sino el simple aislamiento a dicha limitación, daría lugar al reclamo de la improcedencia de las cargas fiscales así asignadas.

1.1.1. CONSTITUCIÓN FEDERAL.

De tal forma que en nuestra Constitución Federal se establece la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público.

Tal obligación se encuentra consagrada en el artículo 31; dentro del cual encontramos en sus cuatro fracciones las obligaciones fundamentales de las cuales debemos dar cabal cumplimiento los mexicanos; por el hecho de serlo en un sentir de cumplimiento con el país, ya que si bien el Estado nos garantiza derechos, es lógico y necesario que también instaure obligaciones necesarias para la superación social, seguridad interna y externa del país, así como para solventar sus gastos en beneficio de sus gobernados.

De la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público es de lo que nos ocuparemos, razón por la cual transcribimos el artículo en referencia que a la letra dice:

"Son las obligaciones de los mexicanos;

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

De la lectura del artículo en cita se desprende una limitante a la obligación de contribuir a los gastos públicos, ésta limitante se encuentra plasmada en la parte final de la fracción IV y se refiere a que las contribuciones deben ser PROPORCIONALES y EQUITATIVAS.

Los estudiosos del derecho no logran ponerse de acuerdo en cuanto a

Los estudiosos del derecho no logran ponerse de acuerdo en cuanto a qué debe entenderse por proporcional y equitativo. Existen dos corrientes que tienen diferentes puntos de vista con respecto al tema; el primer punto de vista se refiere a la similitud que existe entre proporcionalidad y equidad al grado de considerarlos una sola expresión y basan su razonamiento en el sentido de que los constituyentes que redactaron el artículo 31 fracción IV tuvieron gran influencia de Adam Smith y su pensamiento que plasmó en el libro "La Riqueza de las Naciones"; el cual se basaba en el principio de justicia de los impuestos; Uno de los precursores de este pensamiento es Ernesto Flores Zavala.

Por lo que transcribimos su opinión contenida en su libro "Finanzas Públicas Mexicanas", "Los Impuestos":

"... encontramos gran similitud en esencia entre ésta expresión y la formulación en la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos a que gozan de la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad. "De la manera que con la expresión" proporcional y equitativo solo busca la justicia de los impuestos".⁽³⁾

El otro grupo de tratadistas establece que proporcional y equitativo son términos totalmente distintos y que el análisis de éstos debe ser por separado, ya que uno; (la proporcionalidad) atiende a la economía del impuesto y el otro; (la equidad) se refiere a la generalidad del mismo.

La opinión antes vertida es del Lic. José Rivera Pérez Campos el que textualmente establece:

"De ahí que deseando interpretar, deseando descubrir el alcance de estos textos, por mi parte haya tenido que recurrir a lo pasado, para establecer a mi mismo la convicción, por un lado, de que el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En éstos términos, cuando la ley no es general, ya por solo ello es

⁽³⁾ Ernesto Flores Zavala, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 27a. edición, Ed. Porrúa, México 1986, p. 204

inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Pues bien; me parece, queriendo descubrir el alcance del precepto, que entonces a lo que se está aludiendo es a un elemento no estrictamente jurídico, o determinable jurídicamente, como lo es el de la generalidad; sino a un elemento circunstancial, como lo es la economicidad del impuesto."⁽⁴⁾

Y concluye diciendo:

"... mi distinción en el contenido del precepto. Equidad mirando a juricidad, proporcionalidad mirando la economicidad del impuesto."⁽⁵⁾

Como la intención del presente trabajo no es entrar en controversia, ni mucho menos establecer qué corriente de los tratadistas es la que tiene la razón, ya que se podría hacer mucho más complicada el entendimiento de los conceptos proporcional y equitativo que marca la parte final de la fracción IV del artículo constitucional 31, para su entendimiento nos basaremos únicamente al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece los principio de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a éste principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos ingresos. El cumplimiento de éste principio se realiza a través de tarifas

⁽⁴⁾ José Rivera Pérez Campos, "Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos" ensayo en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo I México 1982, p. 474

⁽⁵⁾ José Rivera Pérez Campos, *op.cit.*, p. 475

progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso, el impacto sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulada de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época. Primera Parte:

Vols. 181-186. Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría 14 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 250/83. Servicios Profesionales Toltecas, S.A. Mayoría de 16 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y fósforos "La imperial", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 2449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 5413/83. Fabrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1985, Tomo I, pagina 190.

En suma la Constitución establece la obligación a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos; ésta obligación contiene también ciertos limitantes a los cuales se les denomina Principios, dentro de éstos se encuentran:

a) El de Legalidad

El cual indica que toda contribución deberá estar establecida en Ley.

b) Los de Proporcionalidad y Equidad

El primero se refiere a la correspondencia entre la carga de impuesto o la capacidad Contributiva del contribuyente.

El segundo se refiere a la igualdad en el tratamiento de los contribuyentes de un mismo impuesto, (según la tesis jurisprudencial precitada).

c) El del Destino al Gasto Publico.

El cual significa que lo recaudado se aplicara a la realización de los servicios públicos prestados por el Gobierno.

Por lo tanto la obligación de contribuir a los gastos públicos es una obligación jurídica consignada en la Constitución y regulada por la Ley y debe además ser justa.

1.1.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La obligación a contribuir a los gastos públicos queda enmarcada en el párrafo 1o. del artículo 1o. del Código Fiscal en cita que establece:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de éste Código se aplicaran en su defecto. Solo mediante ley podrán destinarse una contribución a un gastos publico..."

El artículo referido es una derivación del artículo 31 fracción IV Constitucional en el cual se establece el Principio de Legalidad Tributaria; el artículo primero del Código Fiscal Federal reitera la obligación de contribuir a los gastos públicos tanto de las personas físicas como de las personas morales, de acuerdo a lo que dispongan las leyes Fiscales Especiales (I.S.R., I.V.A., ACTIVO FIJO DE LAS EMPRESAS, etc.). Estas disposiciones deben contener las características a que hace referencia el Principio Constitucional en lo relativo a la proporcionalidad y equidad.

1.1.2.1. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2o. del Código Fiscal establece:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos"; las que se definen de la siguiente manera:

I: IMPUESTOS.- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo.

En ésta fracción notamos que carece de definición para el vocablo impuestos y a que se le olvida establecer los elementos necesarios de los mismos como serían.

- a) Que se trata de prestaciones obligatorias (en dinero o especie)
- b) Y que los mismo se deberán destinar al gasto público.

Nos parecía mas atinada la definición que de los mismos hacía el Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 2o. en el cual se establecía:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos."

Como podemos advertir de la simple lectura anterior, tal definición, aun a personas carentes de conocimientos técnicos le sería mas fácil comprender el significado del vocablo impuestos y a mi entender le ahorraría el hecho de establecer por exclusión que tal contribución no es ni Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones por Mejoras o Derechos para llegar a comprender que son los impuestos, como lo hace el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente.

II: APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Dentro de éste tipo de contribuciones encontramos las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y las aportaciones de las empresas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) como las más conocidas por su mayor importancia y trascendencia, pero también encontramos las cuotas al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y del

Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM) éste a cargo de las militares.

Se discute si en verdad éste tipo de prestaciones tienen o no el carácter de contribuciones o tributos y tal discusión se basa en que si lo recaudado no ingresa a la Tesorería de la Federación, ni el cobro es por las autoridades fiscales del Estado, sino por los mismos organismos prestadores de los servicios; ¿ Por qué razón se les dá el tratamiento de contribuciones ? La respuesta se encuentra en que al darle el carácter fiscal, el no pago faculta al organismo prestador de servicio a ejecutar su cobro haciendo uso del procedimiento económico coactivo (embargo precautorio o embargo definitivo), asegurando con ésto su cabal cumplimiento y el bienestar social y de vivienda establecido en el artículo 123 Constitucional a favor de la clase trabajadora y a cargo de los patrones, sin necesidad de hacer uso de un procedimiento judicial.

III: CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.- Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas, las cuales son un gravamen creado recientemente y establecido en el Código Fiscal a partir de 1986. Se entiende como Contribución por Mejoras a el pago que hace un contribuyente que obtiene un beneficio directo o especial por la realización de una obra pública. De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, la contribución por mejoras deberá ser pagada por las personas que se benefician de manera directa por obras públicas, es decir un propietario de un inmueble, favorecido por la construcción de una obra pública, deberá pagar por el beneficio que ésta obra pudiera ocasionarle.

IV: DERECHOS.- Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos públicos descentralizados.

Tratándose de los Derechos, debemos establecer que la Administración Central o Administración Pública Descentralizada serán los sujetos activos de los Derechos, es decir de acuerdo al contenido del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente, los derechos los puede generar la Administración Central o la Administración Pública Descentralizada, siempre y cuando autoricen el uso y aprovechamiento de bienes de dominio público o presten un determinado servicio público (V.gr. los derechos que se perciban

por el uso de Aeropuertos Nacionales o Internacionales y las cuotas que cobra Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, por el uso de Autopistas administradas por dicho organismo, en el caso de Uso o aprovechamiento de bienes nacionales y la utilización del servicio de agua potable o limpieza en la red de alcantarillado en la prestación de servicios públicos).

Debemos aclarar que la Ley Federal de Derechos clasifica los servicios prestados por cada Secretaría de Estado, agregando además los que corresponden al uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, con la expedición de la citada Ley se cumple con el principio de legalidad tributaria.

En suma, los Derechos son contraprestaciones por los servicios recibidos por el Estado o por permitir el uso o aprovechamiento de uno de sus bienes, adquieren el carácter de obligatorios cuando se haya recibido un servicio público, aprovechando o usando el bien de dominio público a favor de una persona. El no pago de los derechos dentro del plazo legal respectivo genera la facultad de la autoridad fiscal para iniciar el cobro en forma coactiva (a través del procedimiento administrativo de ejecución).

La parte final del artículo 2o. del Código Fiscal Federal establece además la obligación de los organismos descentralizados a cubrir contribuciones cuando presten servicios exclusivos que al Estado le correspondería, es decir cuando un organismo descentralizado presta un servicio, el particular le pagará al organismo descentralizado un precio público (percepciones que obtienen empresas del Estado al proporcionar servicios públicos a los miembros de una colectividad), pero ese organismo descentralizado se obligará a pagarle al Estado una contribución (derecho) por la concesión del servicio prestado por él cuando ese servicio sería exclusivo prestarlo al Estado. La obligación tributaria se establecería únicamente entre el Organismo Descentralizado y el Estado quedando al margen de la misma el particular.

V: ACCESORIAS DE LAS CONTRIBUCIONES.- En dicha parte final del artículo 2o. se establece también qué se entiende como accesorias de las contribuciones:

"... Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo

21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas..."

Observamos que en una forma similar a la utilizada en la definición de impuesto que nos da el mismo Código Fiscal, las accesorias de las contribuciones tenemos que definirlos por exclusión, es decir, denominando las demás grupos de tributos que existen y que sí tienen una definición establecida en dicho Código.

Las accesorias de las contribuciones se clasifican en:

A) Recargos:

De acuerdo al artículo 21 del Código Fiscal son las indemnizaciones que el contribuyente cubrirá al Fisco Federal por falta de pago oportuno de una contribución.

Los recargos son una especie de compensación económica, tanto por la pérdida de poder adquisitiva de la moneda, como por el perjuicio que se le causa al fisco por no cubrirse a tiempo las contribuciones, impidiéndole con ésto la libre e inmediata disposición del dinero adeudado.

Los recargos son una especie de intereses moratorios que en caso de pago fuera de tiempo, tienen la obligación de cubrir los contribuyentes, con el objeto de compensar los perjuicios económicos que ocasionaron por la falta de pago oportuno.

Cabe hacer las observaciones siguientes por lo que se refiere a los recargos:

a) Empiezan a correr a partir de la fecha que el crédito fiscal se hace exigible.

b) Se causarán hasta por diez años sobre el total de crédito fiscal.

c) Se causarán por cada mes o fracción a partir de la fecha en que debió hacerse el pago.

d) No se causarán recargos sobre:

1.- Recargos

2.- Multas

3.- Indemnización del 20% sobre el valor del cheque devuelto.

4.- Gastos de ejecución.

B) Las sanciones:

Son los castigos económicos que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que de alguna forma ha violado una disposición fiscal, haciendo o dejando de hacer lo que la misma ordena.

Cabe hacer la siguiente aclaración a lo anterior, la redacción del Código Fiscal vigente no especifica a qué tipo de sanciones se refiere.

Creemos que era más apropiada la redacción del artículo 5o. del Código Fiscal de 1967, en el que utilizaba el término multa y no el de sanciones con lo que nos daba la idea que multa sería un castigo que se impondría a las personas que violaran las disposiciones fiscales el cual sería de carácter económico, y no como está actualmente ya que una sanción no únicamente se entiende al castigo económico sino que se puede dividir en 2 clases según el Lic. Emilio Margain M. que nos dice:

"Las sanciones las podemos dividir en dos clases: las pecuniarias y la privativa de libertad o prisión."

Continúa diciendo que dentro de las primeras o sea las pecuniarias se pueden subdividir aún en dos grupos más: los recargos punitivos y las multas. Los primeros lo podemos ver dentro del tema citado anteriormente es decir los recargos, y las multas a las cuales define como *"El castigo a toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o pueden traer consigo un daño económico al erario"*.⁽⁶⁾

Por esa causa creemos que la redacción del actual artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación no es tan apropiada como la contenida en el Código Fiscal anterior.

C) Los Gastos de Ejecución

Son los gastos que hace el fisco con motivo del ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico-coactivo los cuales deberá cubrir el deudor del crédito fiscal. Esto es en caso de que el crédito fiscal no sea cubierto o garantizado dentro del término establecido por la Ley.

Las diligencias necesarias para hacer efectivo el crédito fiscal al deudor son principalmente:

- I.- El requerimiento (o solicitud de pago)
- II.- Embargo
- III.- El remate

Cada una de éstas diligencias causará un 2% del crédito por concepto de gastos de ejecución, éste tipo de erogaciones recibe el nombre de erogaciones ordinarias.

En tratándose de erogaciones extraordinarias encontramos a los gastos derivados del embargo precautorio, como serían: el transporte de los bienes embargados, avalúos, inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro

⁽⁶⁾ Emilio Margain Manantou, *"Nociones de Política Fiscal"*, 1a. edición, Ed. Universitaria Potosina, México 1980, pp. 207-209

Publico de la Propiedad y por consecuencia la obtención del certificado de liberación de gravámenes, gastos por concepto de honorarios para interventores, peritos depositarios entre otros, etc.

En base a lo anterior podemos concluir que las contribuciones llevan aparejadas la ejecución automática; ésto es, pueden cobrarse sin necesidad de un procedimiento judicial.

1.2. CONCEPTO Y NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Hemos someramente visto su fundamento Legal (Constitucional y Código Fiscal de la Federación).

Pero, ¿Que se entiende por obligación Tributaria?

Tomando como base la obligación desde el punto de vista de Derecho Civil tenemos que:

"Obligación es un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor".⁽⁷⁾

En tanto fiscalmente la Obligación Tributaria es:

"... El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".⁽⁸⁾

Por lo tanto debemos conceptuar a la Obligación Tributaria como:

"El vínculo jurídico por medio del cual el fisco en su carácter de acreedor o sujeto activo facultado mediante Ley exige del Particular-Causante, en su carácter de deudor o sujeto pasivo la abstención o realización de determinada conducta".

⁽⁷⁾ Rafael Rojina Villegas, "Derecho Civil Mexicano", Tomo V vol. I 4a. edición, Ed. Porrúa, México 1985, p. 252

⁽⁸⁾ Emilio Margain Manantou, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 8a. edición, Ed. Universitaria Potosina, México 1985, p. 252

Cabe aclarar que la Obligación Tributaria surge como una obligación del Derecho Público, toda vez que sus antecedentes, bases y principios descansan dentro de la órbita de ésta división del Derecho.

Es por ésto que en ésta relación jurídica, el Estado actuará como ente privilegiado y soberano, es decir, está colocado en un plano superior al del particular, generando con ésto una relación de supra-subordinación y no de coordinación como sería en la obligación del Derecho Civil.

La Obligación Tributaria además es una obligación Ex-Lege, Es decir, nace solo y exclusivamente de la ley, aquella que haya sido sancionada y aprobada constitucionalmente como ley tributaria.

La Ley tributaria entonces, debe suponer un respeto al orden, principios y normas constitucionales para que tenga validez y eficacia jurídica.

En el Derecho Civil, nuestro Código Civil nos señala como fuente de las obligaciones el contrato, la declaración unilateral de la voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la gestión de negocios, etc.

Como ha quedado precisado en Derecho Tributario la ley constituye la fuente exclusiva de la obligación tributaria y que solo así se generará la misma.

En la mayoría de los casos es suficiente con que la situación prevista por la norma se presente mediante la realización de determinado hecho o situación, también llamado hecho gravado.

En efecto, solo al concurrir éste hecho gravado con la norma jurídica surge la Obligación Tributaria, resultando entonces que el hecho gravado constituye así un requisito de existencia de la obligación tributaria.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo siguiente:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las Leyes Fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren."

Lo anterior nos indica que para que nazca una obligación tributaria y por lógica pueda producirse un crédito fiscal se requiere que ocurran tales situaciones, en otras palabras la obligación tributaria nace, cuando se realiza una hipótesis normativa o supuesto jurídico, así el hecho gravado dará origen al pago de una contribución.

Corroborando lo anterior, el maestro Arrijo Vizcaino nos dice:

"... Podemos concluir afirmando que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable..."⁽⁹⁾

Es importante fijar el momento característico del nacimiento de la obligación, ya que marca el momento preciso en que una persona se encuentra obligada con el Estado a la prestación pecuniaria y al mismo tiempo el Estado adquiere un derecho apreciable en dinero en contra de la persona, además el momento exacto del nacimiento de la obligación tributaria también resulta importante porque da lugar a varios fenómenos jurídicos; así por ejemplo, la obligación que de acuerdo con la ley nazca en éste preciso momento caerá dentro de la vigencia de las Leyes actuales.

1.2.1. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Después de haber analizado la obligación Tributaria y su nacimiento observamos que como sucede con la obligación Civil, en la obligación tributaria se contienen los mismos elementos, esto es mientras en la obligación civil la relación jurídica se presenta entre un acreedor, un deudor y existe un objeto en la misma, el cual puede ser un dar, hacer o abstenerse de algo, en la obligación tributaria la relación jurídica se concreta a un sujeto

⁽⁹⁾ Adolfo Arrijo Vizcaino, "Derecho Fiscal", 4a. edición, Ed. Themis, México 1988, p. 92

activo, sujeto pasivo y un objeto principal que es la prestación pecuniaria o pago del tributo.

Pasemos a analizar los sujetos de la obligación tributaria.

A.1) SUJETO ACTIVO

Generalmente el sujeto activo de la obligación tributaria (Acreedor) será el Estado (Federación, Estado o Municipio) y decimos generalmente porque no se puede decir que es el único ya que existen determinados organismos que pueden fungir como sujetos activos de la misma denominados por el Lic. Luis Humberto Delgadillo como Organismos Fiscales Autónomos entre los que podemos encontrar al I.M.S.S. y al INFONAVIT principalmente, éste es que tienen la facultad de exigir una prestación o contribución pero claro está, éstos organismos autónomos no gozan de una soberanía financiera directa o potestad tributaria exclusivamente, sino que pueden fungir como sujetos activos de la obligación tributaria porque el Estado, les ha delegado esa facultad, así éstos organismos, poseen solo una facultad o potestad tributaria delegada exclusivamente por el Estado.

En suma, el sujeto activo en la obligación tributaria podrá ser el Estado, haciendo uso de su Potestad Tributaria, o también los serán los organismos fiscales autónomos con una facultad no directa pero si con una facultad delegada por el mismo Estado.

A.2) SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo en la obligación tributaria es el que realiza el hecho gravado en ley y por esa situación se encuentra obligado frente al Estado a satisfacerlo.

El Código Fiscal Federal vigente no establece disposición alguna en la cual se conceptúe al sujeto pasivo, claro está en su artículo 1o. podríamos suponer quienes tienen el carácter de sujetos pasivos en la obligación tributaria ya que a la letra dice:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales..."

Sin profundizar en el análisis del citado artículo, se nos hace mas explícita la redacción del Código Tributario anterior en su artículo 13 el cual establecía:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, esta obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal."

Creo que lo expresado en el artículo en comento, nos aclara perfectamente el concepto de sujeto pasivo de una obligación tributaria.

En base a lo anterior debemos concluir que el sujeto pasivo es el responsable a pagar el crédito fiscal, sin embargo en materia tributaria pueden ser varios los sujetos pasivos en una obligación tributaria.

El Código Tributario Federal vigente en su artículo 26 establece:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes..."

Es decir nos indica que no existe un solo sujeto pasivo sino que pueden existir varios, en sus nueve fracciones nos indica quienes son responsables solidarios con el contribuyente.

Podemos decir que existen tres tipos de Responsabilidad previstas en el actual Código Tributario Federal:

1) La Responsabilidad Directa:

Que es la que el contribuyente, que realiza el acto jurídico gravado por la ley tiene obligación de pagar.

2) La Responsabilidad Solidaria:

Que es aquella en la que aparece un tercero ajeno a la obligación tributaria y sirve como apoyo al sujeto pasivo para su cumplimiento.

3) La Responsabilidad Objetiva:

Que es aquella en la cual el contribuyente sin ser objeto pasivo en la obligación tributaria se obliga por el hecho de adquirir una negociación que hubiese tenido adeudados con el fisco, adeudados que le correspondían a otra persona o antiguo dueño.

1.2.2. EL CRÉDITO FISCAL

Para hablar del Crédito Fiscal debemos volver hacia el nacimiento de la obligación tributaria ya que posteriormente al nacimiento de ésta se debe hacer la determinación de la misma para que acto seguido proceda la liquidación y extinción de la obligación tributaria.

¿Que entendemos por Determinación?

El Lic. Arrija Vizcayno dice:

"...La determinación en cantidad liquida de un tributo es la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria"⁽¹⁰⁾

Para el Lic. Rodríguez Lobato la determinación consiste

"... en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad liquida."⁽¹¹⁾

⁽¹⁰⁾ Adolfo Arrija Vizcayno, *op. cit.* p. 92

⁽¹¹⁾ Raúl Rodríguez Lobato, "Derecho Fiscal", 2a. edición, Ed. Harla, México 1986, p.121

Basándonos en las definiciones transcritas deducimos que la determinación es:

"La acción ejercitada por los contribuyentes, por las autoridades, o en forma mixta con el fin de demostrar que la obligación ha nacido y cuantificar el monto de la misma en cantidad líquida para proceder a su cumplimiento"

Desde éste momento acepto que mi definición puede carecer de un lenguaje mas técnico jurídico, pero el fin que persigo es que determinación pueda ser entendida por cualquier persona y no nada más por contadores o juristas.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación señala:

"Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran las información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación"

Del análisis del presente artículo encontramos dos formas de determinación.

- 1.- La determinación que realiza el contribuyente sin la intervención de la autoridad en forma espontánea. (También llamada autodeterminación)
- 2.- La determinación que realiza la autoridad fiscal con la intervención del contribuyente. (El sujeto pasivo o contribuyente proporciona todos los elementos para que la autoridad proceda a la calificación).

Pero el artículo 55 del Código Fiscal fundamenta la determinación presuntiva por parte de la autoridad, con ésto observamos que existe otra forma de determinación que es:

- 3.- La determinación que realiza la autoridad sin la intervención del sujeto pasivo o contribuyente. (Este tipo de determinación procede en caso de exista algún obstáculo en las facultades de comprobación de la autoridad o no exista declaración por parte del contribuyente de sus ingresos).

Cuando la autoridad es obligada a determinar cuantitativamente una obligación tributaria, es decir cuando el contribuyente no ofrece ningún tipo de ayuda para la determinación de su obligación, la autoridad tiene dos métodos para cuantificar la obligación; éstos métodos se conocen como:

a) Determinación con base cierta o sobre base cierta.

b) Determinación con base presunta o presuntiva.

En la primera; la autoridad conoce todos los elementos para determinar la existencia de la obligación y el quantum (Cantidad líquida) que el contribuyente estuvo obligado a pagar, es decir la determinación sobre base cierta se realiza cuando la autoridad conoce los elementos necesarios que correspondan a la situación fiscal del contribuyente.

En la segunda; la presuntiva, es cuando de la contabilidad del contribuyente no se pueden determinar sus ingresos, ya sea porque el contribuyente carezca de ella porque la haya destruido, desaparecido o porque la oculte o no la tenga en regla de acuerdo a los ordenamientos fiscales, éste tipo de determinación se realiza en base a presunciones e informes de terceros que pudieran haber tenido alguna relación con el contribuyente, como pudiera ser proveedores, clientes, etc., a éste tipo de informes se les llama compulsas, que no son otra cosa que la verificación de operaciones registradas y efectuadas con otros contribuyentes.

Como hemos visto, el contribuyente necesita realizar un acto que genere el pago de algún tributo para que nazca la obligación tributaria, acto seguido se procederá a determinar ya sea por el contribuyente, por la autoridad o por ambos, que el acto que se generó existe, y por último se establecerá la cantidad líquida (en pesos y centavos) que se pagará por concepto de crédito fiscal.

Al acto de establecer la cantidad en números redondos se le denomina Liquidación del Crédito Fiscal.

En éste sentido nos queda establecer qué es el Crédito Fiscal; de acuerdo al Código Tributario Federal en su artículo 4 los créditos fiscales son:

"...los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de accesorios o de aprovechamientos..."

El artículo citado no nos da una definición de crédito fiscal, sino que nos dice de qué se compone, nos parecía mas precisa la definición del Código Fiscal anterior el cual establecía en su artículo 18 la definición siguiente:

"El Crédito Fiscal es la obligación fiscal" determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas"

En base a lo anterior complementándose ambas aseveraciones deducimos que:

"El Crédito Fiscal es el derecho que tiene el Estado en base a su soberanía a exigir el pago de una prestación económica generalmente será en dinero o eventualmente en especie que provenga de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios."

La definición en comentario nos lleva a establecer el plazo de pago en que deban pagarse las contribuciones y cuando son exigibles los Crédito Fiscales.

Este plazo se puede definir como *"el tiempo que tiene el contribuyente para pagar (enterar) el monto de sus obligaciones fiscales a la autoridad hacendaria sin incurrir a infracciones a las disposiciones fiscales que rigen este término."*

El principio general es que las contribuciones se tienen que enterar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales.

Por lo que se refiere a la exigibilidad del Crédito Fiscal, el mismo tiene un determinado tiempo para enterarse, como mencionamos antes, a éste determinado tiempo se le llama plazo, al término de éste, el Crédito Fiscal se vuelve exigible, esto es, la autoridad puede exigir el pago del Crédito en cualquier momento siempre y cuando haya transcurrido el plazo para enterarlo, y éste no hubiera sido cubierto.

El hecho de no pagar dentro del plazo establecido por la ley produce consecuencias que pueden afectar seriamente al contribuyente, ya que por negligencia o falta de recursos económicos no cumplen con la obligación de enterar el crédito, el fisco puede utilizar los métodos asentados en la ley para exigir el pago de dicha obligación, entre los métodos para exigir el cumplimiento están, las multas y recargos y principalmente el Procedimiento Económico.- Coactivo (Procedimiento Administrativo de Ejecución).

1.2.3. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Se entiende por extinción de la Obligación Tributaria cuando el vínculo jurídico entre acreedor y deudor desaparece, en virtud de haberse cumplido el objeto de la obligación o por presentarse una causa que conforme a la ley es suficiente para que se termine. En éste orden de ideas la forma natural de extinción de la obligación tributaria es:

1.2.3.1. EL PAGO

En materia civil el pago es según el artículo 2062.

"Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa ó cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiera prometido."

Como se puede observar en materia civil se regula el pago o el hacer o no hacer, en materia tributaria el pago es la forma de extinguir la obligación por excelencia, porque satisface plenamente la pretensión del sujeto activo; por lo que el pago en materia tributaria es el cumplimiento de la prestación requerida al sujeto activo por el sujeto pasivo, la cual puede ser de dar (obligación sustantiva) o de hacer, no hacer o tolerar (obligaciones formales).

Existen diferentes tipos de pago en materia tributaria entre los que se encuentran:

El pago liso y llano; es el que el causante realiza sin reclamar ni protestar, en éste tipo de pago el causante cumple oportuna e íntegramente con su obligación fiscal.

Del pago liso y llano se derivan:

- a) De lo debido
- b) De lo indebido

En el primero, el contribuyente salda concretamente su adeudo con el fisco.

En el segundo el contribuyente salda una cantidad mayor a la que el adeudaba al fisco o que no le adeudaba.

El pago en garantía

En éste caso la palabra pago tiene una acepción distinta, toda vez que con el pago en garantía no constituye el cumplimiento de la obligación tributaria.

En efecto, el pago en garantía no tiene como finalidad extinguir el tributo, sino garantizar el interés pecuniario del fisco en contra de determinado deudor y que de momento no pueda satisfacer en definitiva porque el objeto de la obligación aun no se haya realizado por completo (V.gr. cuando el contribuyente no ésta de acuerdo con la liquidación realizada por la autoridad y por ese motivo la impugna por la forma idónea establecida por la ley).

En éstos casos el fisco solo exige se garantice el interés fiscal en alguna de las formas establecidas por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Pago Extemporáneo

Es aquel que se satisface fuera del plazo que fija la ley, de éste podemos hacer una división a lo que nos encontramos con:

A) Pago extemporáneo espontáneo

B) Pago extemporáneo a requerimiento

El primero; se refiere cuando el pago se realiza sin que la autoridad fiscal ejecute gestión de cobro alguna por lo cual se pagará el adeudo principal y los recargos.

En el segundo; la autoridad fiscal realiza gestiones de cobro lo cual genera que además de pagarse el adeudo principal y sus accesorios se pagarán multas.

Queremos aclarar que nos referimos únicamente a las formas de pago antes citadas porque son las mas usuales dentro del Código Fiscal de la Federación, ya que existen infinidad de formas de pago en base a las distintas leyes fiscales.

En tratándose de los medios de pago se establece que los Créditos Fiscales se deben efectuar en efectivo (se equiparan al efectivo cheques certificados, giros postales, telegráficos o bancarios y cheques personales del contribuyente sin certificar cuando los gire él mismo).

En especie se podrá pagar de acuerdo a lo que las leyes fiscales establezcan, (como es el caso de los artistas de obras plásticas que pagan en especie con sus propias obras).

1.3. LA EVASION FISCAL

Uno de los fenómenos mas importantes dentro del sistema tributario mexicano lo constituye la figura jurídica denominada Evasión Fiscal, la cual se produce cuando el Estado sufre un decremento en sus ingresos.

La realización de tal figura repercute en la estructura misma del Estado, ya que éste ve seriamente afectada su economía lo que trae como resultado una disminución o paralización en sus funciones.

"La evasión fiscal es la conducta de una persona física o moral, consistente en no pagar las contribuciones que adeuda al estado por actividades que están gravadas y que ya ha realizado".⁽¹²⁾

Es decir; evasión es aquella acción de salirse o escaparse de algún compromiso o alguna obligación que en éste caso sería una obligación tributaria; en relación a la Evasión el Dr. Ernesto Flores Zavala señala lo siguiente:

⁽¹²⁾ Arturo Millan González, "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990" 1a. edición, Ed. Pac, México 1990, p. 111

"La Evasión Fiscal consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repecursión, de que no se pague en forma alguna el impuesto, o sea que a última instancia nadie lo cubre." ⁽¹³⁾

De la cita anterior observamos que el Dr. Flores Zavala utiliza los vocablos evasión y elusión en una misma definición, es decir los utiliza como sinónimos, de la misma forma el Dr. Dino Jarach al referirse a la Evasión utiliza el término elusión, aunque explica que al usar evadir y eludir en forma indistinta es más que nada por el cambio de idioma del italiano al español al trasladarse de Italia a la Argentina ⁽¹⁴⁾ en base a esto trataremos de establecer qué se entiende por Evasión y qué por Elusión por lo que iniciaremos primeramente desde el punto de vista etimológico.

El Lic. Luis Humberto Delgadillo cita en su obra la Elusión Tributaria lo siguiente:

"En el diccionario Latino-Español Etimológico de Raymundo de Miguel encontramos que "evadir" se deriva de las voces "E" que significa fuera y de "Vado" que significa ir".

Y agrega:

"...su traducción al español se circunscribe al hecho de quedar fuera de una obligación; salir de un compromiso."

Por lo que toca "eludir" se refiere de la siguiente manera:

"Respecto al verbo "eludir" el mismo diccionario nos dice que se deriva del prefijo "E" que significa fuera y "Ludo, ludis" que significa jugar, por lo que en español podría significar no entrar en juego, evitar la participación." ⁽¹⁵⁾

⁽¹³⁾ Ernesto Flores Zavala, *op.cit.* p. 294

⁽¹⁴⁾ Dino Jarach conferencia "El Ilícito Tributario" publicado en el Tercer número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, D.F. 1966, p. 106

⁽¹⁵⁾ Luis Humberto Delgadillo. "La Elusión Tributaria". Revista Difusión Fiscal No. 6. Diciembre 1974, p. 5

Es evidente que doctrinalmente los términos "eludir" y "evadir" para algunos autores son utilizados como sinónimos, pero etimológicamente, vemos que son términos distintos, ya que evasión sería no cumplir con algo a lo que nos comprometimos, algo a lo que estamos obligados a hacer o a dar; en el caso de la evasión a dar o cumplir con el pago de un tributo.

En cuanto a la Elusión se podría entender como el hecho de salvar o no caer en un supuesto que marque la ley, con el objeto de no verse obligado a cumplir con una obligación y con ésta con un pago.

Por lo tanto debemos concluir que evadir y eludir son cuestiones distintas; porque si nos basamos al significado etimológico de las palabras evadir y eludir veremos que evasión es solamente una y ésta es la que se realiza por maquinaciones y medios ilícitos y si nos referimos a evasión legal esta debe entenderse como elusión que es la que se realiza utilizando medios lícitos.

Es decir, si se debiera hacer una clasificación, yo clasificaría en Evasión y Elusión, y no como doctrinalmente se usa, ya que la elusión se realiza con el fin de que la obligación tributaria no nazca y la evasión presupone una obligación no cumplida.

Corroborando lo anterior vemos que en materia contable a la Elusión tributaria se le denomina planeación fiscal y se define como sigue:

"Elusión Fiscal o más bien conocida como planeación fiscal, a nuestro modo de ver se refiere a los contribuyentes que eluden el impuesto por no entrar en los supuestos que marcan las leyes, y a los contribuyentes que ahorran o pagan menos, quienes apeandose a las leyes realizan actos ilícitos que disminuyen el impacto financiero del tributo". ⁽¹⁶⁾

Como podemos ver de la simple lectura establecemos que en materia contable elusión y evasión son términos distintos y existe diferencia entre éstas; ya que para los contadores una mala planeación o la realización de

⁽¹⁶⁾ Roberto García Rivera, "Planeación y Evasión Fiscal". Revista Consultorio Fiscal No. 17, Junio 1989, p. 5

ésta por personas inpreparadas o faltos de ética profesional harían que la elusión o planeación fiscal se convirtiera en una evasión fiscal.

En suma, la Evasión Fiscal es el resultado de los actos ilícitos que realizan los contribuyentes con el fin de no cumplir una obligación que ellos mismos con sus actos generaron.

Por lo que respecta a la elusión fiscal o planeación fiscal, ésta se produce cuando por medios legales, utilizando lagunas de la ley, se buscan fallas de las mismas con el fin de que el contribuyente no caiga en una obligación tributaria.

En conclusión; aunque teóricamente se han usado como sinónimos elusión y evasión vemos que en el aspecto fiscal practico son cosas totalmente distintas, pues mientras una (la evasión) se refiere a lo ilícito, la otra (la elusión) se refiere sí no a lo permitido sí a lo no prohibido, aclarando que en criterios sustentados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico se ha establecido que cualquier elusión usada por los contribuyentes se considerará como una evasión fiscal y se le dará el tratamiento de un ilícito penal por lo que debemos establecer que a la fecha en cuanto a tratamiento por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico si se considera a la Evasión Fiscal y a la Elusión Fiscal como sinónimos

ésta por personas inpreparadas o faltos de ética profesional harían que la elusión o planeación fiscal se convirtiera en una evasión fiscal.

En suma, la Evasión Fiscal es el resultado de los actos ilícitos que realizan los contribuyentes con el fin de no cumplir una obligación que ellos mismos con sus actos generaron.

Por lo que respecta a la elusión fiscal o planeación fiscal, ésta se produce cuando por medios legales, utilizando lagunas de la ley, se buscan fallas de las mismas con el fin de que el contribuyente no caiga en una obligación tributaria.

En conclusión; aunque teóricamente se han usado como sinónimos elusión y evasión vemos que en el aspecto fiscal practico son cosas totalmente distintas, pues mientras una (la evasión) se refiere a lo ilícito, la otra (la elusión) se refiere sí no a lo permitido sí a lo no prohibido, aclarando que en criterios sustentados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico se ha establecido que cualquier elusión usada por los contribuyentes se considerará como una evasión fiscal y se le dará el tratamiento de un ilícito penal por lo que debemos establecer que a la fecha en cuanto a tratamiento por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico si se considera a la Evasión Fiscal y a la Elusión Fiscal como sinónimos

CAPITULO II

II. FACULTAD FISCALIZADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

2.1. MARCO JURIDICO DE LA FISCALIZACION

Al iniciarse la relación tributaria, principian una serie de obligaciones para las partes que la componen, autoridad fiscal y particular (fisco, contribuyente); para éste último una de sus obligaciones (obligaciones formales) que debe atender, son los actos que realiza el fisco para comprobar si se ha cumplido con las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que en sí son las facultades que otorga la ley a las autoridades hacendarias con el fin de verificar el cumplimiento correcto de las disposiciones fiscales.

A ésta facultad que tiene la autoridad hacendaria se le denomina Función de Fiscalización; que es un derecho de la misma autoridad hacendaria, ya que si bien en un principio la obligación para determinar su base es del contribuyente en contrapartida genera el derecho para las autoridades fiscales de verificar el correcto cumplimiento de las mismas.

En cuanto a los antecedentes de la fiscalización tenemos que: el 8 de noviembre de 1821 se expide el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se crea la Secretaría de Estado del Despacho de Hacienda.

El 16 de noviembre de 1824 se otorga a la Secretaría de Hacienda la facultad de administrar todas las rentas de la Nación.

El 21 de mayo de 1853 recibe por primera vez el nombre de Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 23 de mayo de 1910, se crea la Dirección de Contabilidad y Glosa; posteriormente desaparece ésta a la creación del Departamento de Contraloría por medio de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado promulgada el 31 de diciembre de 1917.

En 1921 se expide la Ley del Centenario la cual creaba las Juntas Calificadoras y Juntas Revisoras de Declaraciones, ésto a su vez dió origen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1924.

El primero de enero de 1934 se crea la Dirección General de Egresos.

El 30 de abril de 1959 se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, además de que con ésto se impuso como sistema de fiscalización básico el de la Visita Domiciliaria de Auditoría Fiscal y la Dictaminación de los contribuyentes por Contadores Públicos registrados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectos fiscales.

Al entrar en vigencia el Código Fiscal de la Federación el 1o. de abril de 1967 dentro de sus artículos transitorios, específicamente en su artículo segundo fracción IV se derogó el decreto de 21 de abril de 1959 que establecía la Auditoría Fiscal Federal.

Al iniciar el mandato del Lic. Luis Echeverría se emitió un decreto en 1971 creando la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, para posteriormente convertirse en la Dirección General de Fiscalización hasta llegar a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y a partir del año de 1990 toma el nombre de Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, hasta llegar a la actual Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Después de haber analizado muy someramente los antecedentes de la fiscalización en México, veremos su fundamento Legal en la Constitución Federal y el Código Fiscal de la Federación.

a) CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El artículo 16 de la Ley Suprema Mexicana establece el fundamento constitucional de la función de fiscalización de la autoridad fiscal en su párrafo segundo el cual establece los siguiente:

"... 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 los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y a las formalidades preescritas para los cateos..."

A ésta facultad se establece una limitante como lo es, el hecho de que se deben cumplir con determinados requisitos, es decir, se deben cumplir con ciertas formalidades como son las que se exigen para el caso de los cateos [cateo en materia penal se refiere a la investigación de un delito, en materia administrativa se denomina orden de visita domiciliaria], éstos requisitos son:

- 1.- Mandamiento escrito
- 2.- De Autoridad competente
- 3.- Debidamente fundado y motivado
- 4.- Solo podrá exigir la exhibición de:
 - a) Los libros
 - b) Papeles indispensables
 - c) Para comprobar el cumplimiento de la leyes fiscales.
- 5.- Sujetarse a las leyes respectivas (fiscales y supletorias)
- 6.- Cumplir las formalidades para los cateos

En cuanto a las formalidades para los cateos son las siguientes:

- 1.- Orden escrita

- 2.- Expedida por autoridad competente
- 3.- Deberá señalar el lugar que ha de inspeccionarse
- 4.- Nombre de la persona
- 5.- Objeto buscado (Limitación de la diligencia)
- 6.- Deberá levantarse acta circunstanciada
- 7.- En presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del Lugar cateado
- 8.- Solo en ausencia y negativa los podrá señalar la autoridad.

De lo anterior se desprende, que nuestra carta magna consigna una garantía de legalidad a favor de los gobernados.

Para que ese acto de molestia sea legal y válido se deberán cumplir con los requisitos antes citados, ya que de no ser de esa forma la autoridad revisora estará violando el artículo 16 Constitucional causando con su accionar la invalidez del acto.

Además del fundamento constitucional; las leyes respectivas u ordenamientos secundarios también establecen el fundamento legal de la fiscalización en México y éste fundamento se encuentra en el Código Fiscal de la Federación.

b) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como se ha establecido la fiscalización se origina como un Derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar si los

contribuyentes han determinado correctamente las contribuciones a su cargo de conformidad con lo establecido por el artículo 6o. párrafo 3o. del Código Fiscal de la Federación vigente.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo que compete a la fiscalización que realiza a los contribuyentes se encuentran dentro del Título IV del Código Fiscal Federal, al cual se le conoce como Las Facultades de Las Autoridades Fiscales específicamente en el artículo 42 que establece:

"...La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales así como para comprobar la comisión de delitos fiscales..."

El encabezado del citado artículo nos indica los objetivos del mismo los cuales se pueden sintetizar en:

- a) Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales
- b) Determinar posibles contribuciones omitidas.
- c) Comprobar la comisión de delitos fiscales

Además encontramos en sus fracciones I, III y IV los diferentes tipos de fiscalización mismas que para su conocimiento se transcriben.

"I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones."

La cual se refiere a la REVISIÓN DE DECLARACIONES.

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

Otro tipo, con seguridad el más importante de los métodos de fiscalización se refiere a las AUDITORIAS DIRECTAS, que es el que contiene la fracción III, y;

"IV. Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los Estados Financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."

El último método de revisión o fiscalización se refiere a la REVISIÓN DE DICTÁMENES y se encuentra contenida en la fracción IV del artículo 42 del citado Código Fiscal Federal.

Cabe hacer la aclaración que las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades, conjunta, indistinta o sucesivamente y que también son procedimientos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambio.

2.2.- LA VISITA DOMICILIARIA

En opinión del Lic. Martínez López visita domiciliaria o visita de inspección.

"Es el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción de las mismas es la práctica de visitas." ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Luis Martínez López, "Derecho Fiscal Mexicano", 4a. edición, Ed. E.C.A.S.A., México 1986, p. 227

2.2.1. REQUISITOS LEGALES

"Por visitas domiciliarias, también conocidas como visitas de inspección, visitas de verificación, inspecciones o auditorías, se entiende a el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo".⁽²⁾

Las Visitas Domiciliarias también son conocidas como auditorías, ésto es, ya desde un aspecto más fiscal que administrativo y desde luego más apegado a terminología contable, como lo demostramos con la siguiente opinión:

"Auditoría es la revisión o análisis de libros y comprobantes de una empresa para juzgar si se ha cumplido con los procedimientos fiscales y contables a que debe de sujetarse toda empresa y así poder rendir un dictamen o informe del resultado de sus operaciones financieras en un plazo determinado".⁽³⁾

En ésta definición vemos que se refiere a la auditoría y menciona a la empresa como único obligado a sujetarse a la realización de las mismas, pero creemos que la definición dada en primer término es más completa ya que abarca tanto a personas físicas como a empresas o personas morales, la mencionamos como referencia para dar a conocer que Visita Domiciliaria y Auditoría son lo mismo, pero reiteramos que consideramos más apropiado el término Visita Domiciliaria que el de auditoría ya que incluso tanto la Constitución Federal como el Código Tributario Federal las mencionan como Visitas Domiciliarias y no como Auditorías.

La Constitución Federal Mexicana en su artículo 16 establece:

⁽²⁾ Mayolo Sánchez Hernández, "Derecho Tributario", 2a. edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988, p. 430

⁽³⁾ Abraham Olguín Jiménez, "Obligaciones y Tramitación ante las Oficinas de Gobierno que Intervienen en un Negocio", 18a. edición, Olguín, México 1989, p. 33

"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 expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, 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..."

"... y exigir la exhibición de los 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 preescritas para los cateos."

Como puede observarse la Constitución Federal consagra una garantía de Legalidad para los gobernados, ya que concibe a la Visita Domiciliaria como un ACTO DE MOLESTIA, de tal forma, si dicho precepto autoriza la Visita Domiciliaria, éstas deben llevarse a cabo con apego a las disposiciones legales respectivas (Código Fiscal Federal vigente) además deben apegarse a las formalidades exigidas para los cateos.

Tales formalidades son las siguientes según opinión del Lic. Mayolo Sánchez H.

- 1.- Se practicará mediante orden escrita de autoridad administrativa competente.
- 2.- En la orden de visita, se expresará el lugar y el nombre de la persona que ha de inspeccionarse.

- 3.- Se mencionará también en la orden, el motivo u objeto que se persiga con la visita.
- 4.- En la orden se expresarán los preceptos legales en que se apoya.
- 5.- La diligencia se limitará únicamente a lo señalado en la orden.
- 6.- Se efectuará la inspección en presencia del visitado o persona autorizada.
- 7.- Intervendrán en la visita dos testigos, propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que la practique.
- 8.- Al concluir la visita, se levantará una acta circunstanciada que será firmada por los visitantes, los testigos y el visitado, en su caso.
- 9.- La inspección se sujetará a los demás requisitos que establezcan las leyes respectivas." ⁽⁴⁾

Como observamos la orden de visita domiciliaria debe llenar todas las formalidades jurídicas correspondientes al caso y tratando de tocar en una forma general las diferentes situaciones que se pueden presentar en el desarrollo de la visita, así los lineamientos, reglas y obligaciones que tienen el contribuyente y la autoridad fiscal durante el desarrollo de la visita domiciliaria y en caso de infringir éstas normas, para el contribuyente puede tener como resultado la determinación así como sanciones por dichas infracciones, y para el fisco la anulación del procedimiento de comprobación es decir de la visita domiciliaria.

Ahora bien, en el momento de recibir el contribuyente la orden de visita domiciliaria deberá observar que dicho documento cumpla con los siguientes requisitos:

- 1.- Además de constar por escrito.

⁽⁴⁾ Mayolo Sánchez Hernández, *op. cit.*, p. 433

- 2.- Señalar qué autoridad es quien lo emite
- 3.- Debe estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.
- 4.- Debe estar firmado por un funcionario competente y debe contener el nombre o nombre(s) de las personas a que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación cuando se ignore el nombre de estos.
- 5.- El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita.
- 6.- Debe contener el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita.
- 7.- El periodo a revisar.
- 8.- Los impuestos a revisar.

Los primeros cuatro puntos son los requisitos que deben contener las notificaciones que realice la autoridad fiscal, por lo que ésta al emitir éste tipo de documentos debe tener cuidado en que se omita algún punto, ya que puede ser causa de que el procedimiento que se está notificando sea un procedimiento viciado y por lo tanto puede ser impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por no cumplir con los requisitos legales establecidos para el caso.

Los últimos puntos se refiere en sí a la visita domiciliaria, ya que para efectuarse, se debe dar a conocer el lugar o lugares en donde se va a efectuar la visita, cumpliendo así con lo establecido por el artículo 16 Constitucional dando con esto cumplimiento a la Garantía de Seguridad Jurídica que marca tal precepto, además se debe dar a conocer el personal que va a realizar dichas visitas, o sea; se otorga personalidad jurídica a dichas personas como representantes de la autoridad fiscal en su carácter de fiscalizador.

Dentro del procedimiento de fiscalización la autoridad fiscal incurre en vicios que quizás por falta de conocimientos Jurídicos los visitadores (por regla general son Contadores Públicos) hacen caso omiso de los requisitos descritos y con su actuar, en muchas ocasiones al margen de la Ley; obligan al particular a recurrir al Tribunal Fiscal de la Federación a impugnar las resoluciones que por vicios, hacen que las mismas no puedan considerarse como válidas o apegadas a derecho; de éstos vicios, probablemente los mas usuales trataremos de dar un breve panorama.

2..2.2. GENERALIDADES DE LA VISITA DOMICILIARIA

Nuestra Carta Magna exige que las visitas domiciliarias se efectúen por mandamiento de Autoridad Competente la cual podemos entender como:

"El funcionario que ordena y firma una resolución administrativa que pueda perjudicar los derechos de los particulares."

En materia de fiscalización la competencia se da por territorio y ello surge actualmente del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, publicado el día 17 de enero de 1989 y reformado el día 25 de enero de 1993.

En éste orden de ideas, las autoridades competentes en materia de fiscalización son según el Reglamento:

1.- A nivel UNIDAD ADMINISTRATIVA CENTRAL

1.1.- LA DIRECCIÓN GENERAL DE INTERVENTORIA.

(Art. 44 Fracc. III)

1.2.- DIRECCIÓN GENERAL FISCAL INTERNACIONAL

(Art. 45 Fraccs. X y XI)

1.3.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

(Art. 59 Fracc. IX)

1.4.- ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL.

(Art. 60 Fracc. II)

2.- A nivel UNIDAD ADMINISTRATIVA REGIONAL

2.1.- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORIA FISCAL

(Art. 111 Apartado B Fracc. IV)

Posteriormente al conocimiento de las autoridades competentes para ejercitar las facultades de fiscalización que les deviene del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mencionaremos algunos de los vicios en que puede incurrir la autoridad fiscal en el ejercicio de tales facultades.

Principiaremos por decir que uno de estos vicios comienza al expedir la orden de visita domiciliaria, ya que éstas son formuladas en hojas que se denominan de "machote", al ser de ésta forma, las mismas carecen de la debida motivación y fundamentación al caso concreto, incumpliendo con ésto lo establecido en el artículo 16 Constitucional, por ejemplo; las autoridades facultadas para emitir ordenes de visita domiciliaria, formulan tales documentos en hojas de "machote" las cuales contienen de origen un serio vicio de inconstitucionalidad al expresar su OBJETO de manera general como se demuestra con la siguiente transcripción:

"Para tal efecto se servirá(n) usted(es) proporcionar a los C.C.C.P. [NOMBRE DE LOS VISITADORES], al servicio de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, quienes podrán actuar conjunta o separadamente, todos los libros principales auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables que estimen necesarios; permitirles el acceso a sus oficinas, locales, instalaciones, fabrica, bodegas y/o cajas de valores, suministrarles todos los datos e informaciones que soliciten, con el objeto de que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales formales y/o accesorias, por impuesto y derechos federales de los cuales debe(n) usted(es) responder en forma directa, solidaria u objetiva."

Lo subrayado es con el objeto de hacer notar la forma en que la autoridad fiscal incumple con lo establecido en el artículo 16 de nuestra Carta Magna en su primer párrafo exige para los CATEOS, que la autoridad judicial señale un OBJETO determinado y en su párrafo segundo prescribe lo siguiente:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliaria únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales sujetaándose, en éstos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades preescritas para los cateos"

Lo que nos indica que los cateos no pueden ser con un objeto indeterminado, tampoco las ordenes de visita domiciliaria pueden ser con un objeto indeterminado y para ajustarse al precepto constitucional, listar qué impuestos federales van a comprobar y solo así cumplirían con la ultima parte del párrafo segundo del artículo en comento, ésto es, que se cumpliría con una de las formalidades ahí preescritas.

IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES

Otro hecho de gran importancia durante el desarrollo de la visita domiciliaria lo constituye la identificación de los visitantes frente al contribuyente visitado el cual se regula en la parte inicial de la fracción III del artículo 44 del Código Tributario Federal que previene:

"...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..."

De lo anterior se desprende la protección del legislador al contribuyente al incluir la identificación de los visitadores como uno de los requisitos en la visita domiciliaria, el garantizar una adecuada actuación de los visitadores que se presenten debiéndose identificar en el momento mismo en que se entrega la orden de visita al contribuyente, no obstante lo anterior, con frecuencia se observa que al identificarse los auditores se consigna en las actas de auditoria en forma de "machote" lo siguiente:

"...habiéndose identificado con credenciales oficiales expedidas por la Dirección de Personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documentos en los cuales aparecen sin lugar a dudas la fotografía, el nombre y la firma de los actuantes..."

Con lo anterior queda de manifiesto otro vicio en el que incurre la autoridad fiscal ya que incumple con lo preceptuado en el artículo 16 Constitucional que establece la obligación de asentar en acta tal hecho en forma circunstanciada pero sin que deje lugar a dudas acerca de quién ejercitó los actos de autoridad, para así poderle dar oportunidad al visitado de saber si son real o físicamente las mismas personas que fueron designadas en la orden de visita y así evitarle al visitado, que acudan otras personas que al arbitrio de autoridades inferiores efectúen actos de molestia violatorios del precepto legal ya citado.

Sirven como apoyo a lo anterior la siguiente Tesis que previene:

AUTORIDADES, DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFIQUE COMO TALES.- Lo dispuesto por el artículo 44 fracción II, del Código Fiscal de la Federación debe entenderse en sentido que al iniciar la visita domiciliaria, los auditores que la lleven a efecto deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en dichas actas, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter; pues como las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas deben hacerse constar todos los hechos u omisiones

observadas en el transcurso de las mismas como al efecto lo dispone la fracción V del precepto señalado, debe concluirse que si la identificación del auditor es un hecho realizado en la secuela de la diligencia respectiva, se deben hacer constar los pormenores de ella.

Amparo Directo 322/80 Natalia Ordorica I de Vivas, 30 de octubre de 1980.- Unimidad de votos, Ponente: Carlos de Silva Nava.- Secretario: Wilfrido Castañón León."

En suma, los visitadores que lleven a cabo una visita domiciliaria obligatoriamente deben identificarse plenamente con el visitado, haciendo constar en el acta relativa los pormenores del documento que los acredite, con el carácter que se ostenten (Supervisor, auditor, ayudante, etc.) pues solo de esa manera el visitado podrá constatar la plena identificación del visitador.

La no observancia de tales requisitos otorga la facultad al particular de recurrir al Tribunal Fiscal a solicitar la nulidad de tal acto, o incluso acudir en última instancia al Juicio de Amparo.

ACTUACIÓN DE LOS VISITADORES EN EL TRANSCURSO DE LA VISITA DOMICILIARIA

El actuar de los visitadores o auditores de la Secretaría de Hacienda en el domicilio del contribuyente también debe realizarse cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación independientemente de lo preceptuado por el artículo 38 del mismo ordenamiento.

El artículo 43 establece:

"En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de éste Código, se deberá indicar:

- 1. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.*

II. El nombre de la persona ó personas que deben efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deben efectuar la visita se notificará al visitado..."

De la transcripción anterior cabe la siguiente observación:

El Código Fiscal establece la obligación de realizar la inspección únicamente en el lugar señalado en la orden de visita ¿Que sucede si el contribuyente tiene el domicilio fiscal en un anexo a su domicilio particular los cuales se comunicaran entre sí y en ambos lugares tuviera documentación que tuviera que examinarse?.

Según lo preceptuado por el Código Tributario Federal únicamente se debería inspeccionar el domicilio fiscal pero ocurre que en ocasiones los visitadores para ahorrarse tiempo llegan a inspeccionar incluso el domicilio privado sin la respectiva orden de visita tomando también el domicilio privado como lugar sujeto a verificación, es decir la orden de visita deberá establecer específicamente qué lugares serán sujetos a la visita de inspección, ya que de no hacerlo se está violando a lo establecido por el artículo 16 Constitucional que establece:

"En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el LUGAR QUE HA DE INSPECCIONARSE..."

Es decir se viola su garantía de Seguridad Jurídica, ya que si bien una Visita Domiciliaria no es un cateo, la misma Constitución Federal ordena que se deberá cumplir con las formalidades prescritas para cateos.

Ahora bien otro hecho que debe tomarse en cuenta es el establecido por la fracción II del artículo 43 precitado, que se refiere a las personas que intervendrán en la visita domiciliaria, el Código Tributario Federal establece que las personas nombradas en la orden de visita podrán ser aumentadas por

la autoridad competente en cualquier momento, además de que se le deberá notificar al visitado.

Cabe hacer la siguiente aclaración, los auditores o visitadores en muchas ocasiones por ser tal la carga de trabajo con el que cuentan, se ven obligados de auxiliarse por otros auditores sin que éstos estén nombrados en la orden de auditoría, confiando en que el contribuyente no recuerde los aspectos físicos de cada una de las personas que se identificaron ante él al momento de la entrega de la orden de visita, o confiando en que el contribuyente solamente recuerde el número de auditores pero no ubice nombres ni físicos de los nombrados en la Orden de Visita.

Estos actos los realizan los auditores con el fin de terminar más pronto la auditoría o visita domiciliaria y pasan por alto lo establecido por el artículo antes citado ya que las personas que realizan la visita domiciliaria aun con el conocimiento de sus superiores incumplen lo previsto por los preceptos legales o sea la obligación de expedir un oficio de aumento de personal con lo cual su actuar se encuadraría a lo preceptuado por el Código Tributario Federal, sin riesgo de que diera como resultado una visita domiciliaria viciada.

Otro punto que ha sido motivo de discusiones es el siguiente, la autoridad fiscal al emitir una orden de visita, la cual en la mayoría de las veces son prellenadas o de "machote" establecen lo siguiente:

...Para tal efecto se servirá(n) usted(es) proporcionar a los C.C.C.P. ARTURO AGUILAR GONZALEZ, C.P. MARTHA PEREZ LUCIO, C.P. GERARDO UREÑA MIRANDA * al servicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes podrán actuar conjunta o separadamente...

C.P. JUAN FALCON GARCIA Y ROSA ISELA RIVERA MAYA [Esto es en la parte inferior de la primera hoja de la orden de visita].

El ejemplo anterior es con el fin de hacer notar que la autoridad fiscal al emitir ordenes de visita en formatos prellenados o de machote dejan muy poco espacio en el lugar en donde debieran ir los nombres de las personas designadas para realizar la visita domiciliaria, y en ocasiones resulta ese espacio insuficiente y se ven en la necesidad de colocar asteriscos para indicar que existen mas personas nombradas en la orden de visita. pero de lo anterior cabe hacer la siguiente pregunta:

¿Estos nombres fueron colocados antes o después de la firma del funcionario competente para emitir tal orden de visita?

Esta pregunta se la hacen los contribuyentes a los que les sucede lo antes descrito, con lo que quedan en una total incertidumbre y con esto se viola su Seguridad Jurídica, ya que si bien tales personas se encuentran nombradas en la orden de visita los nombres que aparecen con el asterisco se presta a que exista duda en cuanto a que los mismos auditores pudieran haber aumentado tales ordenes con personal que pudiera no haber sido el designado para realizar la visita domiciliaria.

2.3. LA NOTIFICACION DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA

2.3.1. REQUISITOS LEGALES

"Notificación es el acto por medio del cual se da conocimiento a una persona de un hecho o acuerdo administrativo que deba efectuarse y documentarse en forma Legal, a fin de que éstos produzcan sus correspondientes efectos." ⁽⁵⁾

La notificación corresponde al Derecho Procesal, el Código Tributario Federal reglamenta tanto las notificaciones que se realizan dentro del Procedimiento Administrativo como las que se realizan dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo, es decir, las primeras las que se realizan por las propias autoridades y las segundas las que se realizan por el Tribunal Jurisdiccional, concretamente Tribunal Fiscal de la Federación.

Por ser una resolución que afecta a los gobernados, una notificación debe cumplir con lo previsto por el artículo 16 Constitucional:

Para el caso de las notificaciones personales, independientemente de los requisitos necesarios para la orden de visita como son que deban constar

⁽⁵⁾ Dinonisio J. Kaye, "Derecho Procesal Fiscal", 1a. edición, Ed. Themis, México 1989, p. 61

por escrito y firmado por autoridad competente además de estar debidamente fundados y motivados, deberá hacerse entrega al contribuyente de una copia de la resolución a notificar de ésta forma se garantiza el ejercicio de las garantías de audiencia y debido proceso legal, pues para que el contribuyente afectado por una resolución pueda defenderse de ella es necesario que la conozca cabalmente y la forma idónea para ella es a través del acto de notificación.

Es decir, los requisitos legales que debe cumplir una notificación son los mismos previstos en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional además de los establecidos en los artículos 134 y 137 para el caso de notificaciones personales.

Además de los requisitos señalados anteriormente, el artículo 44 fracción II del Código Tributario Federal reglamenta la notificación de la orden de visita domiciliaria, es con éste acto con el que principia propiamente la visita domiciliaria o auditoria fiscal, y es el medio por el cual se hace saber al contribuyente que la autoridad fiscalizadora ha decidido comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para lo cual el artículo citado establece:

"En los casos de visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:...

...II Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia no estuviera el visitado o su representante dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, si no lo hiciera la visita se iniciara con quien se encuentre en el lugar del visitado."

Sobre lo anterior es de suma importancia recalcar que como todo hecho que produce molestia o afecta al particular, la autoridad deberá levantar acta circunstanciada de la entrega del citatorio a que se alude, pero ésta deberá ser en ese mismo instante y no en días posteriores para que no se viole el artículo 42 in fine del Código Tributario Federal que establece:

"Las autoridades federales podrán ejercer éstas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."

Es decir se establece la obligación a los visitadores de levantar acta circunstanciada de la entrega del citatorio en el momento mismo de la entrega, y no en actos con fecha posterior o en el acta parcial de inicio, so pena de incurrir en violaciones al artículo precitado e incluso al artículo 16 Constitucional

2.3.2. GENERALIDADES

Como se mencionó anteriormente los visitadores tienen la obligación de levantar acta circunstanciada de la entrega del citatorio, pero en ocasiones éste hecho no lo realizan sino hasta que propiamente comienzan con la auditoria, en el acta parcial de inicio señalan que "procedió citatorio" sin cumplir con lo preceptuado por el Código Fiscal Federal.

Es importante señalar que al notificarse una orden de visita deberá establecerse quién atenderá la visita domiciliaria, sobre el particular los artículos 134 y 137 del Código Tributario Federal dispone que las notificaciones de citatorios, requerimientos, etc. deberán ser personales, y si la persona que se pretenda notificar no se encuentra, como se ha dicho, se deberá dejar citatorio para el día siguiente hábil a una hora fija.

A lo anterior cabe la siguiente aclaración; las autoridades hacendarias al dejar citatorio, éste deberá estar dirigido al Representante Legal tratándose de personas morales, ya que éstas al inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes deben señalar el nombre de su representante legal es por esto que la Autoridad Fiscal conoce o debe conocer el nombre del representante legal de la persona moral a las que se pretenda, en su caso, revisar por conducto de una visita domiciliaria, por lo que los citatorios deberán ser dirigidos precisamente al representante legal y no a la Persona Moral, el no cumplimiento de tal obligación por parte de la autoridad fiscal traería como consecuencia una notificación no válida, ya que las personas morales no pueden comparecer a actos jurídicos.

2.4. DE LAS ACTAS DE AUDITORIA

2.4.1. CONCEPTOS

Para iniciar éste tema es importante conocer qué se entiende por la palabra acta.

ACTA significa: "*Escrito que da fe del desarrollo y conclusiones de una reunión; Documento publico que certifica un acontecimiento.*" ⁽⁶⁾

De las definiciones anteriores concluimos que las actas de Auditoria son Documentos públicos que dan fe de lo sucedido en una visita domiciliaria, y que serán plenamente validas, dichas actas tendrán las características siguientes:

- A) Son documentos que gozan de presunción de legalidad conforme a lo preceptuado por el artículo 68 del Código Fiscal Federal que a la letra dice:

"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."

- B) Su naturaleza de documentos públicos la encontramos fundada en el Código Federal de Procedimientos Civiles en sus artículos 129 y 130 ordenamiento que es de aplicación supletoria al Código Tributario Federal, dichos artículos señalan:

"129. Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los limites de su competencia, a

⁽⁶⁾ Alfonso Carlos Bolado y otros, "Diccionario Práctico de la Lengua Española", Ed. Grijalvo Barcelona, España 1988, p. 14

un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes."

"130. Los documentos públicos expedidos por autoridades de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y Territorios o de los Municipios, harán fe en el juicio sin necesidad de legalización."

Sin embargo lo asentado por un auditor fiscal en las actas de auditoría tendrán plena validez, cabe hacer la aclaración que en ocasiones los auditores fiscales asientan sus irregularidades en los llamados "Papeles de Trabajo" (que son documentos en los que constan los procedimientos de los auditores y que les sirven para llegar a determinadas conclusiones en su revisión) lo cual es violatorio a lo preceptuado por los artículos citados.

De las irregularidades que podemos conocer por ser mas usuales que realizan los auditores fiscales en las actas de auditoría encontramos los siguientes:

- a) Que no se cumpla con las formalidades previstas para las actas como son:
 - a.1) Que no sean firmados por los que intervinieron en la revisión. (Contribuyente o su representante legal, los visitadores y los testigos).
 - a.2) Que las copias que se entregan al visitado no estén debidamente certificadas o que las mismas sean ilegibles (Lo cual dejaría en estado de indefensión al contribuyente).
 - a.3) Que en las actas aparezca un visitador que participó en la revisión y que no estaba en la orden de visita domiciliaria.

Después de conocer qué se entiende por Acta de Auditoria conozcamos los diferentes tipos de actas que existen:

2.4.2. TIPOS DE ACTAS DE AUDITORIA

ACTA PARCIAL

Con éste nombre se clasifica a todas las actas de auditoria excepto a las complementarias y la final.

ACTA FINAL

Respecto al Acta Final cabe hacer la mención que esta deberá ser levantada conforme lo que establece el artículo 16 Constitucional en lo que se relaciona a la molestia que se causa al contribuyente.

2.4.3. GENERALIDADES

Al levantamiento de Acta Final independientemente de las garantías estudiadas anteriormente el Constituyente impone una exigencia más a la autoridad fiscalizadora, la de levantar una acta circunstanciada, y además ante la presencia de dos testigos; para comprender la magnitud de ésta garantía hay que conocer el significado de circunstanciada para lo cual nos remitiremos a lo que dice el Diccionario.

"CIRCUNSTANCIADO(DA).- Adj. que se explica con todo lujo de detalles."⁽⁷⁾

Por lo tanto si el concepto de ACTA que como ya se vio significa "La relación escrita de lo tratado sucedido o acordado en una junta con el de

⁽⁷⁾ Alfonso Carlos Bolado y otros, *op. cit.*, p. 210

circunstanciada, conoceremos que la autoridad fiscal en su acta final deberá sin lugar a dudas detallar los hechos, describir los datos de los documentos que examine como son fechas, números, conceptos e importes para que el contribuyente no sea colocado en estado de indefensión.

PRESENCIA DE DOS TESTIGOS

Esta garantía es con el fin de otorgar la fe necesaria del acto de levantamiento de la referida acta.

Los testigos deberán ser propuestos en primera instancia por el visitado a **requerimiento** expreso del visitador y ante la negativa de éste los visitadores los podrán designar.

Esta garantía individual la Sala Superior del Tribunal Fiscal la ha elevado en diversas sentencias a la categoría de verdadera "solemnidad", es decir; si no firman los testigos propuestos por el ocupante del domicilio fiscal carece de valor el acta que no contenga éste requisito, es decir no queda debidamente circunstanciado tal hecho, como lo señala en su jurisprudencia No. 20 que establece.

"ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA, DESIGNACION DE TESTIGOS PARA LA VALIDEZ DE LAS.- En las actas de visita domiciliaria, debe asentarse de manera expresa qué se requirió al ocupante para designar a dos testigos y, en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer éste requisito a base de inferencias, toda vez que no se trata de meras formalidades sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica conforme al texto del artículo 16 Constitucional."

Otro hecho que en ocasiones sucede en una visita domiciliaria es el que ocurre en virtud de que alguno de los testigos designados por el

visitado no se encuentre en el momento de la firma de la acta, éstos es, en virtud de que a veces ésta se inicia en una fecha y se termina en otra posterior y al no encontrarse un testigo, los visitadores efectúan la sustitución del mismo en el capítulo del Acta denominado como "FE DE ERRATAS", y ello viola la solemnidad de tal acto por lo que la citada Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación pronuncio su Jurisprudencia No. 163 que a la letra dice:

"SUSTITUCIÓN DE UN TESTIGO.- NO PUEDE HACERSE EN LA FE DE ERRATAS DE UN ACTA DE AUDITORIA.- Si en una visita domiciliaria el visitado nombró como testigo a una persona y, al levantarse el acta final de auditoría, se sustituye por otra persona en una fe de erratas de la misma acta, se viola el artículo 84, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues la fe de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía, más no para sustituir a un testigo, sobre todo cuando en el acta final de auditoría se puede hacer constar la negativa para firma dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por la visitada, sin que ésto invalide el acta."

Las anteriores garantías individuales prevenidas en nuestra Carta Magna sirven de lineamientos absolutos al Código Fiscal de la Federación al regular ésta trascendental materia, la del levantamiento del Acta Final.

Después del breve estudio practicado de una visita domiciliaria, vemos que el desconocimiento de las obligaciones de los visitadores y derechos del contribuyente, hacen que muchas determinaciones vayan impugnadas al Tribunal Fiscal, el cual en la mayoría de las veces deja sin efecto la Visita Domiciliaria y consecuentemente la determinación que se hubiera hecho al contribuyente.

CAPITULO III

III. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

3.1. NATURALEZA JURÍDICA

El Código Tributario Federal en su Título IV regula las infracciones y los delitos.

La conducta ilícita surge cuando se incumplen las disposiciones fiscales, éste incumplimiento puede dar como resultado una infracción administrativa o un delito, en el primero de los casos el contribuyente se hará acreedor a una sanción administrativa. (multa, embargo, etc.) tal sanción la impondrá la autoridad fiscal, en el segundo de los casos el castigo será con pena corporal es decir, pena privativa de la libertad (cárcel), y ésta la impondrá la autoridad judicial.

La naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario es aún hasta nuestros días punto de discusión para los tratadistas y estudiosos del Derecho Fiscal.

Para unos, la naturaleza Jurídica del ilícito tributario es penal, teniendo como ejemplo de tal escuela a la Lic. Margarita Lomeli que nos dice que el derecho penal administrativo forma parte del derecho penal común, constituyendo regulaciones especiales de éste ultimo cuerpo jurídico, si bien con ciertas modificaciones que no configuren una autonomía.⁽¹⁾

De la misma forma el Lic. Hernández Esparza ⁽²⁾ lo concibe como una subdivisión del derecho penal especial.

En México se puede castigar el ilícito tributario en forma penal y en forma administrativa, se tiene una concepción dualista con la cual se puede considerar al ilícito tributario o con una naturaleza jurídica o bien penal o bien

⁽¹⁾ Margarita Lomeli Cerezo, "El Poder Sancionador de la Administración Pública", 1a. edición, Ed. Continental, México 1961, p. 161

⁽²⁾ Abdón Hernández Esparza, "El Delito de Defraudación Fiscal", 1a. edición, Botas, México 1962, p. 35

administrativa y ésto se cree se deba a que las leyes mexicanas pudieran haber tomando como modelo las leyes italianas, las cuales distinguen a las sanciones penales de las civiles (administrativas).

Considerando a las sanciones penales como delitos tributarios dolosos y como las administrativas a las contravenciones a las disposiciones de la autoridad destinadas a titular y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales.

Es decir en el primero de los casos existe conciencia para dejar de pagar o cumplir con la obligación fiscal y ésto se reprime por medio de sanciones penales como el arresto y multa.

En el segundo de los casos se refiere a un incumplimiento a las normas tributarias, que traería como castigo un recargo adicional o incluso el embargo.

Tampoco existe en el Código Fiscal definición alguna en lo que respecta a la infracción y el delito, solamente hace una descripción de lo que se puede entender por unas y por otros pero es omiso al establecer algún concepto, *"aunque se acepta que el término infracción es el género y los de delito y contravención o infracción en sentido estricto las especies."*⁽³⁾

Por tal razón el mismo Código Tributario le otorga facultad discrecional a la autoridad fiscal para determinar cuando una omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales pueda catalogarse como delito o como infracción, por lo que trataremos de explicar en que consiste la facultad discrecional.

El poder general de la Administración Pública implica un conjunto de facultades arrancadas por las necesidades mismas de la empresa administrativa.

Goza de una facultad de gestión propia con criterio propio. Posee en fin una facultad jurisdiccional con potestad en un cierto modo civil y disciplinario.

⁽³⁾ Luis Eduardo Ramírez Ruiz, *"El Código Fiscal Comentado"*, ed. Pac, México 1990, p. 110

Los autores de la materia suelen distinguir tres facultades que son: La legislativa, la ejecutiva y la jurisdiccional.

Nos abocaremos por el contenido de este trabajo únicamente a la potestad legislativa, que es la facultad que tiene la Administración Pública de dictar reglamentos, mismos que son de carácter general y abstractos que emanan del Poder Ejecutivo.

El poder administrativo es en esencia ejecutivo, que no solo tiene la facultad de decidir, sino de llevar a efecto por sí mismo sus decisiones, el instrumento que tiene la administración para cumplir con sus decisiones es la Potestad de Mando.

Esta potestad de mando se puede dividir en Discrecional y Reglada; Obrar regladamente significa que tendrá que ajustar su actuación a requisitos o límites dictados por una norma o precepto jurídico.

En cambio la facultad discrecional es una libertad jurídica, permitida al órgano ejecutivo, por la ley para elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio y modo de su acción en el obrar administrativo. ⁽⁴⁾

Pero discrecionalidad no implica ni quiere decir arbitrariedad. En el ejercicio de sus facultades la administración esta investida de una autoridad completa; las decisiones tendientes a resolver los problemas de los particulares que éstas sometan a su consideración, puede la autoridad administrativa dictar una resolución favorable o contraria ya que se encuentra facultada para ello, pero siempre cuidando de no confundir el poder discrecional de que goza con el poder arbitrario ya que el primero estará sometido a condiciones y reglas.

La ley niega el poder arbitrario que es el enemigo de la regla, el atributo del despotismo y no puede encontrar sitio en la legislación de una sociedad que se rige por un estado de derecho.

⁽⁴⁾ Gregorio Sánchez León, "Derecho Fiscal Mexicano", 7a. edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988, p. 236

La discrecionalidad aparece frente a la ausencia de la norma objetiva pero sin que por lo mismo lesione o quebrante un derecho subjetivo.

La función discrecional obra también interpretando la voluntad legislativa omitida. A falta de Ley, el funcionario se fija por sí mismo el fin próximo de su acción, pero dando a su capacidad la forma de un deber, es decir determinando el fin concreto en consideración al que persigue la ley al conferirle su competencia.

La facultad discrecional no es o no debiera ser arbitraria, se trata de una discreción legal por razón de la cual pueden adoptar medidas que pueden llegar a ser arbitrarias, caprichosas inquisitorias u opresivas.

En la vida práctica es frecuente que las autoridades administrativas mal interpreten ésta potestad y realicen actos que perjudiquen al gobernado, como es el caso de las autoridades fiscales que en base a esa discrecionalidad pueden determinar cuándo un ilícito es un delito o una infracción o contravención.

No se trata de una facultad que se les haya conferido para actuar de esa forma sino de una facultad otorgada para bien resolver aquellos casos que no estuviesen expresamente previstos por las leyes. Es preciso que se termine con las facultades discrecionales en situaciones que pongan en peligro las garantías del gobernado, ya que existen ocasiones en que por una decisión tomada en base a la facultad discrecional de x funcionario una persona que no ha realizado actos que pudieran considerarse delitos los cataloguen como tales, y ésto se dá por cuestiones puramente personales, y de la misma forma cuando una persona realiza actos que a todas luces pueden considerarse maquinaciones con la intención de cometer un ilícito puede en base también a la facultad discrecional a castigarse por la vía administrativa, es decir el contribuyente si tiene algún nexo amistoso con las autoridades de hacienda puede salvarse de que se le castigue penalmente.

En conclusión debe terminar la discrecionalidad en los casos que esté en juego alguna garantía del gobernado ya que de continuar con ésta, seguirá el trato desigual para los contribuyentes o los abusos de las autoridades hacendarias.

3.2. LA INFRACCION

Según se desprende de lo preceptuado por el artículo 70 del Código Tributario Federal el ilícito Tributario puede dividirse en ilícito administrativo y en ilícito penal; los primeros sancionados por la propia autoridad fiscal (autoridad administrativa), los segundos sancionados por la autoridad judicial; pero no existe una denominación que nos pueda indicar si un contribuyente moroso comete una infracción (ilícito administrativo) o un delito (ilícito penal); no existe precepto que nos indique qué actos pueden considerarse o bien infracción o bien delito, solamente nos explica que los primeros serán sancionados por las autoridades administrativas, lo que nos traería como resultado el pago de multas, recargos hasta incluso el embargo.

En el caso de los segundos serán sancionados por la autoridad judicial dando ésto como resultado un proceso penal, en el que generalmente el contribuyente ingresa a la cárcel.

Lo anterior es punto de crítica ya que al no existir la definición de lo que se puede entender por infracción o por delito, se deja a la autoridad fiscal la facultad de determinar a su arbitrio que un contribuyente pueda ser sancionado administrativa o penalmente.

Situación que además de ser violatoria a la Seguridad Jurídica del contribuyente, es totalmente inequitativa, ya que por el simple hecho de tener privilegios con la autoridad que tiene la facultad de decidir la clasificación de infracción o delito, un contribuyente que haya cometido dolosamente y con la mayor intención de defraudar al fisco un ilícito tributario, puede no entrar a la cárcel y su sanción sería únicamente el pago de la cantidad defraudada con sus respectivos recargos y en algunas ocasiones incluso con una multa no muy severa.

Y del otro lado de la moneda, un contribuyente que por desconocimiento de las leyes fiscales o negligencia de él o de su contador comete una omisión en el pago de sus impuestos, sin ser esa su intención, puede ser un contribuyente tratado como el peor de los delincuentes en base a que no tiene nexo amistoso alguno con las personas que tienen la facultad de decisión a que nos hemos referido con anterioridad.

En base al presente estudio trataremos de establecer qué se entiende por infracción y qué por delito.

Comenzaremos con la primera.

El artículo 21 Constitucional establece lo siguiente:

"Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía"

Lo anterior es el Fundamento Constitucional para que la administración pública aplique sanciones, las que serán de tipo económico, dejando a la autoridad judicial la facultad de aplicar las sanciones corporales.

"En materia fiscal es a la Administración Pública a la que le corresponde aplicar las disposiciones fiscales y para asegurar el acatamiento de las mismas, esta dotada de una potestad sancionadora que desde luego debe ejercer dentro del marco del orden jurídico." ⁽⁵⁾

Para ésto la Administración Pública necesita, como se ha señalado con anterioridad que los actos administrativos salgan acompañadas por una sanción, la que será o infracción o delito, según sea la disposición legal violada.

Pero ¿Qué se entiende por infracción?

El Lic. Sergio Francisco de la Garza nos da una definición un tanto redundante al establecer que *"las infracciones faltas o contravenciones son las infracciones las cuales son determinadas o sancionadas por la Autoridad Administrativa y que tienen como sanción penas distintas a la privación de la libertad"* ⁽⁶⁾ nos parece que tal definición la hizo en base al artículo 21

⁽⁵⁾ Mayolo Sánchez Hernández, *op. cit.* p. 501

⁽⁶⁾ Sergio Francisco de la Garza, *"Derecho Financiero Mexicano"*, 15a. edición, Ed. Porrúa, México 1988, p. 896

constitucional pero como lo mencionamos anteriormente nos parece un tanto confusa, pues en sí no nos dice cómo podríamos incurrir en una infracción.

Nos aclara un poco tal duda al decir que la infracción "es todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe; ⁽⁷⁾ pero caemos en lo que se ha criticado en que momento la ley fiscal no indica cuales son esos actos u omisiones.

El Dr. Miguel Angel García Domínguez se apoya en las definiciones de otros tratadistas y nos dice que la infracción "es una contravención, falta, transgresión, infracción, torto y reato". ⁽⁸⁾

Misma definición que adoptan Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez. ⁽⁹⁾

La mayoría de los estudiosos del derecho usan definiciones que tienen cierta familiaridad entre sí, todos coinciden en establecer que una infracción es un acto u omisión ilegal y que puede ser susceptible a una sanción.

Cabe aclarar que los mismos tratadistas han concluido que una infracción puede ser considerada como el ilícito tributario en género, pero además puede ser una especie de ese ilícito tributario y que si bien son actos u omisiones ilegales éstas no pueden ser castigadas por autoridades judiciales porque son ilícitos sin tener la gravedad de un delito, es decir una infracción afecta la Administración Pública y el delito afecta el Orden Jurídico.

A todo lo anterior el Dr. Miguel Angel García Domínguez concluye dando una definición; la cual consideramos como la más indicada para entender qué es una infracción específica dentro del ilícito tributario ya que nos dice que:

"Infracción Fiscal es una Conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable

⁽⁷⁾ Mayolo Sánchez Hernández, *op.cit.* p. 501

⁽⁸⁾ Miguel Angel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal Derecho Fiscal Penal*. 1a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982, p. 70

⁽⁹⁾ Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, *Derecho Tributario Mexicano*, 1a. edición, Ed. Trillas, México 1988, p. 317

una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración".⁽¹⁰⁾

Por lo que es lamentable que para que un contribuyente moroso sepa qué tipo de ilícito está cometiendo tenga que esperar el castigo que se le imponga ya que solo de esa forma sabrá si se incurrió en delito o contravención, esto no sucedería si el Código Fiscal nos diera las definiciones de delito fiscal o contravención o infracción fiscal y acabaría también con la facultad discrecional de las autoridades fiscales para decidir que tipo de ilícito cometió un contribuyente moroso y con esto terminar con favoritismos o tratos desiguales para con los contribuyentes que cometan algún ilícito tributario.

3.3. EL DELITO

La otra forma de ilícito tributario que existe es el delito el cual será sancionado con pena privativa de la libertad.

El Código Penal lo define en su artículo 7o. de la siguiente forma:

"El delito es un acto u omisión que sancionan las leyes penales."

Con lo anterior y siendo supletorio el citado Código del Código Fiscal tenemos que para cometer un delito se requiere hacer algo o abstenerse de hacerlo y además que esto sea sancionado por las leyes penales, es decir éstos actos u omisiones deberán estar previamente definidas el no estar establecidas previamente traería como consecuencia una violación al principio de legalidad establecido en el artículo 14 Constitucional.

Doctrinalmente el delito es *"un acontecer integrado por una conducta típica, antijurídica culpable y punible."*⁽¹¹⁾

⁽¹⁰⁾ Miguel Angel García Domínguez, *op. cit.*, p. 73

⁽¹¹⁾ Arturo Millán González, *op. cit.*, p. 33

3.3.1. ELEMENTOS DEL DELITO

De la anterior definición podemos encontrar que un delito está conformado de los siguientes elementos:

- I) La conducta
- II) Tipicidad
- III) Antijuricidad
- IV) Culpabilidad

I. LA CONDUCTA

"Es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito." ⁽¹²⁾ siendo el único sujeto de la conducta el hombre.

Es decir los pensamientos del hombre mientras no se materialicen no serán delitos.

II. LA TIPICIDAD

La acción u omisión deben ser típicas ésto es que la conducta delictiva encuadre con exactitud con la descripción que se ha hecho previamente por la Ley, que en el caso de los delitos fiscales específicamente el de la defraudación fiscal lo prevé el artículo 108 del Código Tributario Federal que dice:

⁽¹²⁾ Fernando Castellanos Tena, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", 28a. edición, Ed. Porrúa, México, p. 149

"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."

III. LA ANTIJURICIDAD

Las acciones u omisiones para ser consideradas delitos deberán ser antijurídicas ésto significa que deberán oponerse a las disposiciones legales, en especie por lo que se refiere a los delitos tributarios deberán violar las disposiciones de las leyes fiscales como son la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc.

IV. LA CULPABILIDAD

Significa que la persona que comete el delito lo haya hecho por su libre albedrío y consiente de que lo realice, al hacerlo de esa forma el será penalmente responsable de su acción u omisión.

En caso de que el delito fuese cometido por una persona trastornada de sus facultades mentales o que no se encuentre en su cabal juicio o por un menor de edad, la culpabilidad no existiría y se consideraría a tal persona como inimputable es decir persona no susceptible de sanción por su falta de capacidad para entender su accionar.

En el caso de personas morales, en los delitos fiscales la imputabilidad (Capacidad de entender y querer en el ámbito penal), por lo general recae en quienes lleva la más alta representación de los mismos, como serian los presidentes del Consejo de Administración o Administradores Únicos y Gerentes Generales, así como quien participe en la realización del mismo.

Queremos aclarar que existe desacuerdo entre los doctrinarios al considerar a la punibilidad unos, como elemento del delito; y otros como consecuencia del mismo en ambos casos siempre la punibilidad ira unido al delito entendiendo que es el castigo a que se hace acreedor quien delinque.

3.3.2. DIFERENCIAS CON LA INFRACCIÓN

Doctrinalmente existen opiniones que se contraponen entre sí, una de ellas señala que no existen diferencias sustanciales en los delitos y las infracciones, defensoras de tal opinión son la Dra. Margarita Lomeli Cerezo la cual se apoya en las opiniones de Alfalió y Jiménez de Azúa para afirmar que *"si existen diferencias éstas serían cuantitativas, ya que en un momento determinado de una simple infracción podría crearse un delito por voluntad del legislador"*,⁽¹³⁾ mismo criterio comparte el Dr. Dino Jarach, el que en su conferencia *"El Ilícito Tributario"* sustentadas con motivo del XXX aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal establece su discordancia con los autores que señalan que existe una diferencia ontológica entre el delito administrativo (infracción) y el delito penal criminal.⁽¹⁴⁾

El otro grupo de autores que establecen que existe una diferencia ontológica entre el delito y la infracción lo encabeza James Goldschmidt, y entre quienes lo siguen con la misma idea son: Altavilla, Beccaria, Ernesto Mayer y Manzini quienes sostienen que existe una diferenciación sustancial entre el delito y la infracción.

Los autores antes citados expresan varias diferencias entre el delito y la infracción para fundar su distinción, entre las que encontramos:

1.- El delito es una creación jurídica protege los derechos del ciudadano.

La infracción es una creación política protege el buen desempeño de la administración pública.

2.- El castigo de los delitos deriva de la función penal del estado.

El castigo de las infracciones pertenece a la función del buen gobierno.

⁽¹³⁾ Margarita Lomeli Cerezo, *"Derecho Fiscal Represivo"*, 1a. edición, Ed. Porrúa, México 1979, p. 177

⁽¹⁴⁾ Dino Jarach, *op. cit.*, p. 112

3.- Con el delito se infringen las normas que protegen la seguridad de la ciudadanía.

Con las infracciones se infringen las normas destinadas al buen gobierno.

4.- El delito es una acción u omisión contraria al derecho natural.

La infracción es una conducta prohibida por razones de conveniencia.

5.- El delito es una contradicción entre el hecho del hombre y el derecho.

La infracción solo protege los intereses del gobierno a fin de prevenir males futuros.

6.- El delito está referido al valor justicia.

La infracción está referida al bienestar público.

7.- El delito ataca derechos subjetivos.

La infracción es la desobediencia a los mandamientos emitidos por la administración pública.

8.- El castigo en el delito tiene un sentido ético.

El castigo en la infracción es una pena de orden.

Ahora bien por lo que respecta a los tratadistas que niegan diferencias ontológicas y confirman la existencia de diferencias cuantitativas señalan algunas, de las cuales serian:

- 1.- En los delitos los posibles sujetos activos del ilícito solamente serán personas individuales.

En las infracciones no solo serán personas individuales sino también personas colectivas.

- 2.- En materia de delitos existe la tentativa.

En materia de infracciones no existe la tentativa.

- 3.- En el delito el órgano encargado de sancionarlo es el Poder Judicial.

En la infracción el órgano encargado de sancionarla es el Poder Ejecutivo.

- 4.- Generalmente los delitos son castigados con penas corporales.

Las infracciones son castigadas con penas económicas.

Como hemos observado existen dos criterios totalmente distintos en lo que se refiere a si existe o no diferencia entre el delito y la infracción.

En nuestro país se apoya a la doctrina que dice que no existe diferencia de grado entre la infracción y el delito ya que por la voluntad del legislador un hecho ilícito puede ser castigado como una infracción o como un delito, situación criticable, ya que al no establecer qué es lo que se puede entender por una infracción o qué por un delito deja a la autoridad fiscal a que en base a su facultad discrecional decida cuando una omisión en el pago de impuesto sea castigada administrativa o penalmente dejando con esto al contribuyente en un estado de total incertidumbre al no saber de que forma se le castigara causando con esto injusticias para unos y beneficios para otros.

Es por eso que apoyamos la idea del Dr. Miguel Angel García Domínguez que sugiere se termine con la facultad discrecional de las autoridades administrativas ya que éstas vulneran las Garantías de Igualdad y de Seguridad Jurídica consagradas por la Constitución. ⁽¹⁵⁾

La facultad discrecional de la autoridad Hacendaria debe terminar ya que de no ser así se continuaría con los abusos y arbitrariedades que se han cometido ya que tales facultades podrían ser usados como medios meramente de venganza o de favoritismo según sea la suerte o desgracia del contribuyente moroso.

3.4. CRITERIOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DIFERENCIAR ENTRE UNA INFRACCIÓN FISCAL Y UN DELITO FISCAL.

La necesidad de complementar el presente trabajo sumado a la curiosidad de saber qué hechos u omisiones son los que se toman en cuenta por parte de las autoridades hacendarias para seleccionar qué casos se convierten de una omisión de impuestos administrativa, en un delito de evasión fiscal, es decir cuando una omisión de impuestos se seguirá o se castigará por medio del procedimiento administrativo de ejecución (multas, recargos, embargo) o se castiga por el procedimiento penal (privación de la libertad) y en virtud de que no existe precepto legal que haga referencia alguna a ese tema nos obligó a entrevistarnos con personas con cargos importantes en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tanto en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal como en Administración Fiscal Federal (del Centro y Tlanepantla) con la intención de aclarar la duda antes planteada.

De tal forma que los auditores y funcionarios que laboran en las Administraciones Fiscales Federales nos contestaron que la decisión en catalogar una omisión de impuestos como infracción o como delito se tomaban en Auditoría Fiscal Federal ya que a nivel regional solamente se encargaban de darles a conocer a los contribuyentes que podrían haber incurrido en algún hecho ilícito de los que les señalaban sus circulares e instructivos.

⁽¹⁵⁾ Miguel Angel García Domínguez, "Los Delitos Fiscales". Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, cincuenta años, Tomo I 1987, p. 288

A nivel Auditoria Fiscal Federal la persona con la que conversamos nos informo que existen Códigos Internos que regulaban esa situación, Códigos que por ser únicamente para personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico, era materialmente imposible que una persona que no laborara en tal Secretaria y específicamente en las áreas de auditoria pudiera tener acceso a ellos.

De tal forma que los auditores y funcionarios de la Secretaria de Hacienda con los que nos entrevistamos nos manifestaron que ellos únicamente y en base a lo que se establecía en los instructivos y circulares que les hacían llegar sus superiores, avisaban a los mismos cuando un contribuyente se adecuaba en su acción a lo que señalaban los precitados instructivos dejando en manos de Auditoria Fiscal Federal la decisión final de perseguir o no penalmente la omisión de impuestos detectada.

Al entrevistarnos con un funcionario de la Dirección General de Auditoria Fiscal Federal y hacerle la pregunta citada con anterioridad, lo que nos contestó, fué que ellos se regían por códigos, circulares e instructivos que se manejaban a nivel interno a los cuales solamente podían tener acceso el personal de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico debidamente autorizado, pero lo que nunca nos dijeron fue como se hace realmente, ya que es por una decisión que toma una sola persona. Por lo que se utiliza esta facultad discrecional como una forma de presión hacia el contribuyente que tiene la desgracia de vivir esa situación, presión en virtud de que se les atemoriza y amenaza con seguirles su omisión de impuestos penalmente en caso de que no cubran los impuestos que según Hacienda se le adeuda, y decimos según porque existen ocasiones en que los auditores encargados de realizar una auditoria como humanos que son, suelen equivocarse y no en pocas ocasiones a los contribuyentes se les detectan omisiones de impuestos pero no en los términos que los auditores señalan y por la intimidación de Hacienda, hace que el contribuyente que se encuentra en una situación de una omisión de impuestos y por la presión de no ir a la cárcel acepta pagar adeudos que no tiene y responsabilidades que no adquirió.

Lo anterior como se ha visto a lo largo del presente estudio es anticonstitucional a todas luces ya que el contribuyente al no conocer los acuerdos o circulares en que se señalan como se diferenciará una simple omisión de impuestos con un delito de defraudación fiscal, está en un estado de incertidumbre porque no sabe si se castigará administrativamente (multas, recargos, embargo) o se le castigará con pena corporal (cárcel) y por una

simple decisión de un funcionario de la Secretaria de Hacienda esté en juego su libertad si lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos protege es precisamente la Seguridad Jurídica de los gobernados y no que queden en un total estado de indefensión como ocurre en estos casos.

En un instructivo que obtuvimos de un exauditor de la Secretaria de Hacienda, que aclaramos no es vigente, se encuentran plasmadas las situaciones que debe tomar en cuenta un auditor o visitador dentro de una auditoria que se le hace a los contribuyentes, a fin de que los visitadores pueden enviar éstos casos como unos posibles delitos de defraudación fiscal cabe la aclaración que los auditores no ejercen presión alguna para que a "X" o "Y" contribuyente le sea castigado administrativa o penalmente ya que ellos solamente y en base a lo que les indica su instructivo, ponen en conocimiento de sus superiores que en el transcurso de la auditoria han detectado, hechos que se encuadran con los que les señalan los precitados instructivos, y corresponderá a sus superiores el determinar si se sigue penal o administrativamente, la omisión de impuestos detectada.

En una facultad discrecional que como se ha visto a lo largo del presente trabajo es violatorio a la Constitución, Ley Suprema de nuestro país.

Como complemento al presente trabajo transcribimos los criterios que se deben tomar en cuenta por un auditor dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico y que vienen contenidas dentro del precitado instructivo que lleva por nombre "*Instructivo sobre casos de Defraudación Fiscal*" y que inicia de la forma siguiente:

CRITERIOS PARA SELECCIONAR LOS CASOS

- 1.- Se consignarán como casos para la consignación penal, aquellos en los que simultáneamente se den los tres siguientes supuestos.
 - I. Se haya elaborado un sistema o maquinación con el deliberado propósito de defraudar al fisco.

- II. Que como resultado de ese sistema el contribuyente, o sus accionistas, o socios perciban un beneficio económico que deba considerar como enriquecimiento ilegítimo.
 - III. Que sean de importancia.
- 2.- Se consideraran de importancia, los casos en los que los impuestos omitidos o el beneficio indebido rebasen de 15'000,000.00 sin incluir sanciones y recargos.
 - 3.- Todos los casos en que en los términos del capítulo "*Empresas Desaparecidas*" de éste Instructivo, quede probado que el "*Contribuyente Desaparecido*", se turnará al director de auditorías directas para que decida si procede continuarse la investigación hasta localizar al dueño o representante legal.
 - 4.- Todas los casos de impuesto retenidos y no declarados.
 - 5.- En principio son seleccionables los casos en los que existiendo maquinación y establecido un sistema, aún rudimentario para defraudar se haya incurrido en:
 - Omisiones de ingresos, con o sin la omisión de compras relativas.
 - Que se hayan hecho deducciones ficticias.
 - Se hayan hecho acreditamientos de impuesto (I.V.A. por ejemplo) superiores al impuesto que se tiene contabilizado, como que fué trasladado al contribuyente.
 - Se hayan acreditado impuestos amparados con documentación expedida a nombre de otras empresas que estén operando.

- Se hayan solicitado devoluciones de impuesto cuando no se han tenido saldos a favor en cantidad superior a los saldos a favor.

Pero siempre tomando en cuenta el limite señalado en el punto 2.

- 6.- Automáticamente se eliminan los casos de irregularidades consistentes en operaciones amparadas con documentación no requisitada; operaciones en las que no se retuvo el impuesto correspondiente, y aún operaciones carentes de comprobantes.

Sobre todo si se pudo probar que el numerario correspondiente si lo recibieron los terceros con los que se realizaron esas operaciones.

También se eliminan los casos consistentes en haber acreditado impuesto que consta en documentación no requisitada o relativo a bienes y servicios adquiridos empleados en operaciones exentas.

No se incluyen los casos de omisiones de compras o solo de ingresos, que por su monto absoluto insignificante y por haber sido operaciones eventuales queda confirmado se tratan realmente de errores contables.

- 7.- Procede distinguir los casos de personas quienes sin ser los contribuyentes incurren también en los delitos fiscales (art. 95 del C.F.F.) de los responsables solidarios (Art. 26 C.F.F.).
- 8.- Para determinar el límite de \$15'000,000.00 de impuestos omitidos o de beneficio indebido se deben de considerar.
 - 8.1.- Pedidas de ejercicios anteriores y aún una posible pérdida en el ejercicio siguiente al en que se incurrió en la defraudación.
 - 8.2.- También deben de considerarse impuestos por acreditar (I.V.A.) y aún devoluciones de impuestos a que tenga derecho el contribuyente.

- 9.- En casos de ejercicios por caducar se debe evaluar junto con el jefe de la oficina, si se podrá entregar a tiempo el expediente ya integrado a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

También procede tomar en cuenta la prescripción que cita el artículo 100 del C.F.F.

- 10.- Conviene precisar que no afecta la clase de operaciones en que se incurrió en la defraudación fiscal ni la forma en que se procedió para declarar menos ingresos o menos utilidad gravable.

EMPRESAS DESAPARECIDAS

- 1.- Se considera que ha desaparecido una sociedad mercantil o un contribuyente persona física, cuando se ha probado que:

Dejo de operar y además incurrió en varias o todas de las siguientes situaciones:

- 1.1.- No dio el aviso de clausura o de suspensión de operaciones, o de traspaso.
- 1.2.- No garantizó el interés fiscal.
- 1.3.- No presentó declaración por el periodo de liquidación.
- 1.4.- No presentó declaración por ejercicio irregular de clausura.
- 2.- Las investigaciones para probar la desaparición de un contribuyente son las siguientes:

2.1.- Recabar información sobre el causante no localizado, en la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, solicitando en su caso, copia de los avisos de clausura, cambio de domicilio, de denominación o razón social, etc. Levantar acta en la Oficina Federal de Hacienda, en la que se asentará desde que fecha no ha presentado declaraciones y la carencia de avisos. Sobre todo el de cambio de domicilio.

2.2.- Para localizar al causante, solicite información adicional en:

La Oficina de la Dirección General de Recaudación que lleva el Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Público de la Propiedad, Sección Comercio.

La propia Tesorería del Estado.

La Cámara o Agrupación a que procede pertenezca el visitado, con base en su giro.

Obtenga copia de avisos de clausura; y de cualesquier otros documentos que permitan localizarlo y obren en poder de éstas oficinas, o levante acta consignando los datos y documentos localizados y desde cuando no cubre impuestos en la Tesorería, no cotiza en la Cámara a la que debe pertenecer, no dio aviso de baja o clausura en el R.F.C.

2.3.- Si no se llegó a localizar, reúna todas las actas levantadas, y oficios formulados (copias en su caso) y constancias recibidas, que evidencien que realmente se hizo todo lo procedente para localizarlo, y que demuestran que ya no opera.

2.4.- Si después de hechas todas y cada una de esas investigaciones, NO se ha localizado al contribuyente, debe considerarse como desaparecido y si se dieron además los supuestos citados en 1.1 a 1.4, se considera como caso de consignación penal.

3.- No se considera como desaparición:

3.1.- El simple incumplimiento del aviso de cambio de domicilio.

3.2.- Fallecimiento de personas físicas sin dar los avisos relativos.

4.- Se considerarán como empresas desaparecidas a los Contribuyentes que sigan operando con otro nombre u otra denominación social.

4.1.- Se pueden dar el caso de que una sociedad mercantil se liquide. Pero que se establezca otra en el mismo domicilio y con el mismo giro, y además sin que la sociedad liquidada hubiese procedido en los términos de 1.1 a 1.4.

También una persona física puede continuar con el mismo negocio, pero habiéndolo puesto a nombre de otra persona física, y sin haber cumplido tampoco con lo que se señala en 1.1 a 1.4.

5.- Para probar que la nueva sociedad mercantil, o el nuevo negocio, bajo el nombre de otra persona física es el mismo, se deben reunir las más posibles de las siguientes pruebas:

5.1.- Si la documentación que ampara sus activos fijos sigue a nombre de la anterior sociedad, o de la anterior persona física.

5.2.- Sus proveedores le siguen surtiendo y facturando al nombre anterior.

5.3.- Los proveedores cobraron a la nueva empresa, el saldo a su favor que tenía la anterior y no lo cancelaron como cuenta incobrable.

- 5.4.- La nueva empresa cobró los saldos a cargo de los clientes que tenía la anterior.
- 5.5.- Los accionistas son los mismos o al menos lo es el principal accionista.
- 5.6.- Tiene de hecho el mismo giro, es decir realiza la misma clase de operaciones aún cuando en escrituras constitutivas y avisos de alta tengan diferentes.
- 5.7.- La persona física que se ostenta ahora como contribuyente es ascendiente o descendiente directo de la anterior.
- 5.8.- Se siguieron usando las mismas cuentas de cheques.
- 5.9.- Los bancos les tienen la misma línea de crédito.
- 5.10.- Cualesquier otras.

INTEGRACION DE EXPEDIENTES

- 1.- Por cada caso penal, se deberá integrar un expediente que contendrá los siguientes documentos:
- 2.- Los papeles de trabajo en que consten los procedimientos, las partidas que integran la defraudación y sobre todo los datos de las pruebas que la hacen evidente.
- 3.- Los originales o copias simples o certificadas de las pruebas que hacen evidente se incurrió en un fraude fiscal.

Entre otras, esas pruebas puede ser:

- Originales o copias simples de documentación comprobatoria expedida por la auditada.
 - Original o copia simple de documentación comprobatoria expedida por terceros con los que opera la auditada.
 - Actas de datos aportados por terceros.
 - Contestaciones de solicitudes de datos a terceros (por correo)
 - Documentación recabada u obtenida en esas solicitudes de datos.
 - Constancias emitidas o informes rendidos por los terceros con lo que opera la empresa a diversas autoridades o al propio auditado.
 - Estados de cuenta bancaria.
- 4.- Original de todas y cada una de las actas parciales levantadas.
- 5.- El dictamen contable.
- 6.- También formarán parte del expediente:
- Copia de la orden de auditoria debidamente firmada de recibida.
 - Copia firmada del citatorio, en su caso.
 - Copias certificadas de la escritura o del poder dado al representante legal.

- Copias certificadas de declaraciones presentadas, anuales y mensuales.
- Copias, debidamente firmadas de recibidas, de oficios solicitando datos, informes y documentación al contribuyente.
- Originales de las contestaciones que dió el visitado.

Así como los siguientes documentos cuando contengan información necesaria al caso:

- Copias certificadas de escrituras notariales de asamblea de accionistas, relacionadas con:
 - Aumentos de capital
 - Cambios de accionistas
 - Consejo de Administración y sus cambios
 - Administrador único o representante legal y sus cambios.
 - Denominación de la Sociedad

Como hemos observado existen criterios o sistemas para diferenciar una omisión de impuestos administrativa a una omisión de impuestos penal, desgraciadamente éstos criterios no están al alcance de la mano del contribuyente por lo que tiene que estar sujeto a lo que el personal de Hacienda determine en cuanto a que si existe una omisión de impuestos, en que forma se le sancionará, sugerimos que este tipo de criterios los cuales se encuentran en circulares y acuerdos internos fueron del conocimiento de los contribuyentes para que éstos ante la ausencia de definición del Delito en el Código Fiscal Federal, supiera cuando está incurriendo en un hecho delictivo y así terminaría la incertidumbre de los ciudadanos a los cuales la Secretaria de Hacienda y Crédito Público los tiene bajo una Auditoria o Visita Domiciliaria.

Si ésto llegara a suceder las garantías individuales de los contribuyentes no se verían afectadas, ni pisoteadas como sucede en la actualidad.

CAPITULO IV

IV EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. GENERALIDADES

4.1.1. SUJETOS RESPONSABLES:

Se considera que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.(Art. 108 C.F.F.)

Asimismo comete éste delito quien consigne en las declaraciones ingresos menores de los realmente obtenidos o asiente declaraciones falsas, omita enterar las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado o se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

De la misma forma el artículo 95 del Código Tributario Federal establece:

"Son responsables de los delitos fiscales quienes:

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

VII. Auxilio a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior."

Son siete supuestos jurídicos los que están integrados en las fracciones anteriores, supuestos en los que pueden incurrir los responsables de la comisión de un delito fiscal, en éstas podemos encontrar desde autores materiales hasta coautores e instigadores.

Entendiendo a la responsabilidad como "la situación jurídica en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado" según la opinión de Castellanos Tena, agregando además que "también se usa el término responsabilidad para significar la situación jurídica en la que se coloca el autor de un acto típicamente contrario a Derecho".⁽¹⁾

En los delitos los únicos posibles sujetos activos de delito y susceptibles de medidas represivas son los hombres en el sentido genérico de la palabra, en opinión del Lic. González de la Vega, que señala además:

"Es decir la responsabilidad penal se liga a una actividad humana tales como concepción, preparación o ejecución del delito o el auxilio por concierto previo lo cual no quiere decir que dicha actividad humana sea necesariamente singular, es decir efectuada por un solo hombre, porque se admite la participación plural, o sea, de varios responsables en el mismo delito."⁽²⁾

Por ésta razón en materia fiscal el responsable en el delito de defraudación fiscal puede ser el responsable principal y como corresponsables pueden ser también el contador, representante de la persona física o el apoderado.

En tratándose de personas morales la responsabilidad penal recae:

En el caso de sociedades mercantiles en el administrador único o si se trata de una empresa con consejo de administración, todos los miembros del

⁽¹⁾ Fernando Castellanos Tena, *op.cit.* p. 219

⁽²⁾ Francisco González de la Vega. "El Código Penal Comentado". 3a. edición, Ed. Porrúa, México 1982, p. 66

mismo serán responsables del delito de defraudación fiscal, los directores o gerentes generales de una empresa serán también responsables del delito.

Con lo anterior, claramente podemos observar que cualquier administrador, director, gerente o funcionario de las diferentes personas morales que operan en nuestro país pueden ser acusados del delito de defraudación fiscal.

En cuanto al Contador Público si interviene en la composición, arreglo, preparación, acuerdo del uso de engaños o aprovechamiento de errores que se tipifiquen como delitos de defraudación fiscal cae dentro de éste supuesto.

De la misma forma si el Contador Público no intervino en la concentración circunstancial del delito pero lleva a cabo su realización, es igualmente responsable.

4.1.2. TENTATIVA

El Código Tributario Federal establece en su numeral 98 la tentativa en los delitos fiscales para lo cual establece:

"La tentativa de los delitos previstos en éste Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente..."

En el anterior artículo se regula la tentativa, la cual según el Lic. García Domínguez "es un esfuerzo y denota un impulso hacia un fin determinado que no se logra por accidente o acción ajena" ⁽³⁾ es decir, es la no conclusión de determinado fin por situaciones fuera del alcance del sujeto activo del ilícito.

De la redacción del artículo en cita concluimos lo siguiente:

⁽³⁾ Miguel Angel García Domínguez, *op.cit.*, p. 354

Se incluye en el mismo , la tentativa acabada y la tentativa inacabada.

La tentativa acabada es aquella en que el individuo realiza la totalidad de la conducta típica pero que no produce el resultado típico, (éste tipo de tentativa se encuentra prevista en el primer párrafo del precitado artículo 98) y la tentativa inacabada en la cual el sujeto interrumpe la realización de la conducta típica. (éste tipo de tentativa la encontramos establecida en el último párrafo de dicho artículo, equiparando a la vez tal grado de tentativa con el desistimiento) ⁽⁴⁾

Por último la penalidad de la tentativa se establece de "hasta" las dos terceras partes de la que correspondá por el delito de que se trate, si este se hubiese consumado (art. 98 segundo párrafo), cabe aquí la pregunta ¿Como establecer la penalidad del delito consumado, si existe un criterio distinto en los jueces? es decir cómo establecer penalidad de la tentativa en un delito fiscal si no se sabe ni la penalidad para un delito consumado, dado que siempre para todo delito al imponérsele una penalidad se impone de entre un mínimo y un máximo, y como se dijo anteriormente los jueces tienen libre albedrío para establecer penas.

Citado lo anterior, apoyamos el razonamiento del Lic. Rivera Silva que propone lo siguiente:

"Dadas las circunstancias fijadas en la ley para la aplicabilidad de las sanciones, debe oscilar entre tres días y las dos terceras partes señaladas como máximo para el delito consumado."⁽⁵⁾

Es decir la mala redacción del párrafo citado crea más confusión aún en la materia fiscal.

⁽⁴⁾ Eugenio Zaffaroni, *Manual de Derecho Penal*, 1a. edición mexicana, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1986, p. 647

⁽⁵⁾ Manuel Rivera Silva, *Derecho Penal Fiscal*, 1a. edición, Ed. Porrúa, México 1984, p. 60

4.1.3. ENCUBRIMIENTO

Se encuentra previsto en el artículo 96 del Código Tributario Federal que establece:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien sin previo acuerdo y sin haber participado en el, después de la ejecución del delito:

- I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia o ayude a otro a los mismos fines.*

- II. Ayude en cualquier forma al inculcado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure al inculcado el objeto o provecho del mismo..."*

Es decir entendemos por encubrimiento al auxilio o cooperación que se presta al responsable de un ilícito por acuerdo posterior a la realización del mismo.

En términos de generalidad comete encubrimiento, "el que con posterioridad a la ejecución de un delito y sin previo concierto con sus responsables, los oculta, los protege, les facilita la fuga, o le asegura la impunidad por destruir las huellas o pruebas del delito, o por esconder sus efectos o se beneficia lucrando con los objetos materiales en que ha recaído la acción criminal o con sus efectos".⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Francisco González de la Vega, *op. cit.*, p. 446

4.1.4. DELITO CONTINUADO

En materia penal el delito continuado es cuando el mismo agente persiste en una actividad o reitera diversas acciones con unidad de intención, ocasión y ejecución que en su conjunto concurren a integrar, por definición de la ley un solo resultado delictivo.⁽⁷⁾

Es decir en éste tipo de delito se dan varias acciones y una sola lesión jurídica.⁽⁸⁾

En virtud de que se considera una mayor peligrosidad en el agente, el delito continuado se sanciona con pena agravada en relación con el delito único en algunas legislaciones.⁽⁹⁾

Cabe hacer mención que han existido confusiones y se han utilizado como sinónimos la terminología de delito continuo y delito continuado, aclarando que según los tratadistas el delito continuado es el que hemos establecido y el delito continuo es el delito permanente.

En tratándose de la materia tributaria, ésta no se aleja de la materia penal, ya que en opinión del Dr. García Domínguez "*delito o infracción continua (como el le denomina) es la que comete él agente mediante una pluralidad de acciones homogéneas que ejecutan un mismo y único propósito y que producen idéntica lesión jurídica*".⁽¹⁰⁾

Cabe hacer mención que aunque el Dr. García Domínguez define al delito continuado utiliza indistintamente la palabra continuada y continua situación a la que hacíamos referencia líneas atrás, de definición es mas apegada al delito continuado.

⁽⁷⁾ *Ibidem*, p. 99

⁽⁸⁾ Fernando Castellanos Tena, *op.cit.* p. 138

⁽⁹⁾ Raúl Carranca y Trujillo y Raúl Carranca y Rivas, "Código Penal Anotado", Ed. Porrúa, México 1990, p. 899

⁽¹⁰⁾ Miguel Angel García Domínguez, *op.cit.*, p. 377

En virtud de lo anterior el Código Tributario Federal en su numeral 99 establece:

"... Para los efectos de este Código el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal incluso de diversa gravedad."

Como se puede observar el Código Tributario Federal no deja lugar a confusiones estableciendo con claridad qué se entiende por delito continuado, es decir toma como base lo establecido en la III fracción del Artículo 7o. del Código Penal para el Distrito Federal vigente, que establece:

"... III Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal."

En cuanto a la pena ésta se podrá aumentar hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, ya que se considera que existe mayor peligrosidad de la persona que lo comete y existe un mayor lapso de tiempo para que éste piense en su elaboración.

Se vuelve a dejar al arbitrio del juzgador la aplicación de la pena. (se repite opinión dada en el tema de la tentativa).

4.1.5. LA CONDENA CONDICIONAL

"Es una figura eminentemente del Derecho Penal, la condena condicional halla su razón de ser en el reconocimiento de la conveniencia de evitar las penas cortas privativas de libertad, admitiendo su carácter perjudicial y criminógeno y su nulo valor preventivo."⁽¹¹⁾

⁽¹¹⁾ Eugenio Zaffaroni, *op.cit.*, p. 780

"Es decir, es un sustitutivo penal de las penas cortas de prisión y sus accesorios, para delinquentes primarios que, a juicio del juez, no representan mayor peligro de reincidencia."⁽¹²⁾

Tomando como base lo anterior el art. 101 del Código Fiscal Federal prevé lo siguiente:

"Para que proceda la condena condicional cuando se incurra en delitos fiscales además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que el interés fiscal esta satisfecho o garantizado."

Es importante señalar que el Código Penal en su artículo 90 establece los requisitos para que se otorgue en éste caso al contribuyente el beneficio de libertad por condena condicional, de entre ellas la fracción primera, inciso a, obliga que la pena privativa de la libertad no sea mayor de dos años.

A éste requisito cabe hacer las siguientes consideraciones:

El delito de defraudación fiscal y sus equiparables se penalizan con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30,000,000.00 (TREINTA MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.), o su equivalente en nuevos pesos, si excede de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión, cuando no se pueda determinar la cuantía de lo defraudado la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Ahora bien por lo que respecta a la libertad bajo caución en los delitos fiscales, hasta antes del 20 de julio del año próximo pasado no podía ser posible, pero a partir de esa fecha las personas acusadas por delitos fiscales pueden obtener su libertad bajo caución pero para que esto ocurra deberá cumplir con lo siguiente:

Pagar la caución que le fije la autoridad judicial la cual estará formada por la cuantificación [beneficio indebido del contribuyente moroso que causa un perjuicio al Fisco Federal] sumando a las contribuciones omitidas incluyendo actualizaciones y recargos hasta la fecha de la libertad provisional. Es decir de una u otra forma el contribuyente que quiere

(12) Manuel Rivera Silva, op.cit., p. 72

obtener su libertad deberá por fuerza pagar o garantizar su adeudo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aceptando con ésto que él cometió el ilícito fiscal en la cantidad que le determine la misma Secretaria.

Con ésto se demuestra que la Secretaria de Hacienda persigue más que nada un fin meramente económico y no un fin concientizador para los contribuyentes que cometen esos delitos.

Además, dado que hace apenas unos años que se inicio la aplicación de castigos contra éste delito, tanto ministerios públicos como jueces, cometen errores por desconocimiento a las leyes fiscales.

4.2. REQUISITOS NECESARIOS PARA SU PERSECUCION

Para iniciar el procedimiento Penal-Fiscal se han establecido dentro del Código Fiscal Federal determinadas figuras, dentro de éstas se presentan los requisitos de procedibilidad que son las condiciones legales que deben cumplirse para iniciar una averiguación previa y en su caso ejercitar la acción penal contra el probable responsable de la conducta típica.⁽¹³⁾

Tales requisitos son según el art. 92 del Código Tributario Federal:

- a) Formulacion de querrela, en los casos de delito asimilado al contrabando, defraudación fiscal, delitos en contra del registro Federal de contribuyentes, delitos relativos a obligaciones formales, delito de disposición de bienes por depositarios e interventores, delito cometido por funcionario o empleado público y los previstos en el art. 111 sin denominación específica.
- b) Declaración del fisco de perjuicio o su posibilidad en los casos de contrabando y robo o destrucción de mercancía en recinto fiscal o fiscalizado.

⁽¹³⁾ César Augusto Osorio y Nieto, "La Averiguación Previa". 3a. edición, Ed. Porrúa, México 1985, p. 7

- c) Formulacion de la declaratoria respectiva, en caso de contrabando de mercancías que no pagan impuestos y requieren permiso de autoridad competente, o de trafico prohibido.
- d) Fuera de los casos previstos en los incisos anteriores solo será necesaria la denuncia de hechos presentada ante el Agente del Ministerio Público.

Para conocer lo relacionado con los requisitos de procedibilidad debemos conocer la definición de cada uno de ellos.

a) La Querrelia

Es el medio legal que tiene el ofendido para poner en conocimiento de la autoridad los delitos de que ha sido víctima y que solo pueden perseguirse con su voluntad y además, de dar a conocer su deseo de que se persigan.⁽¹⁴⁾

b) La declaratoria del fisco de perjuicio o su posibilidad

En relación a la declaración de perjuicio por parte del fisco debemos entender que se trata de un daño patrimonial que se ocasiona al dejar de percibir e ingresar a las arcas fiscales la suma correspondiente, agregando además que el beneficio que indebidamente se obtuvo debe ser el resultado de la disminución o sustracción de los montos impositivos a cargo de quienes tenían la obligación de cumplir con éstos, es decir todo beneficio indebido debe causar un perjuicio al Fisco Federal.

c) Declaratoria de contrabando

Se refiere a las mercancías de tráfico internacional restringido que deba pagar impuestos y necesite permiso de autoridad competente y las mercancías de tráfico internacional prohibido, es decir se deberá cuantificar el daño causado al fisco, (Se repite lo citado en el inciso anterior).

⁽¹⁴⁾ Carlos Franco Sodi, "El Procedimiento Penal Mexicano". 1a. edición, Ed. Talleres Gráficos de la Penitenciaría del D.F., México 1937, p. 158

d) La Denuncia

En las situaciones diferentes a las arriba expresadas se necesitará únicamente la Denuncia ante el Ministerio Público.

Entendiendo por Denuncia a la transmisión de un conocimiento sobre determinado hecho con apariencia delictuosa que cualquier persona hace o (debe hacer) a la autoridad competente.⁽¹⁵⁾

En el caso de los delitos perseguidos por denuncia no necesariamente la Secretaría de Hacienda deberá quejarse pero de acuerdo a lo previsto por el artículo 93 si tienen la obligación de denunciar.

Después de describir brevemente los requisitos necesarios para perseguir los delitos fiscales cabe el siguiente comentario:

En general para que se lleve a cabo un proceso penal se necesita que se compruebe el Cuerpo del Delito. El cual entendemos como el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen el rastro o las huellas del delito,⁽¹⁶⁾ y en base a ésta probanza, se cuente con elementos suficientes para entablar éste.

Sin embargo en materia fiscal la Querrela o Declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio deberá cuantificarse, la Secretaría hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria, tal cuantificación del daño es un calculo de los impuestos omitidos que se apoya en una prueba pericial denominada "*Dictamen Técnico Contable de Evasión Fiscal*", que por su propia naturaleza y como está ideada para que surta sus efectos se convierte en una prueba de validez plena; no obstante que su formulacion carece de los requisitos legales debidos, lo que se demuestra con lo siguiente:

- a) El perito o peritos que lo elaboran no obstante que son autoridades fiscales, actúan sin facultades para ello, ya que en el Reglamento Interior

⁽¹⁵⁾ Sergio García Ramírez y Victoria Adato, "Prontuario del Proceso Penal Mexicano", 1a. edición, Ed Porrúa, México 1980, p. 23

⁽¹⁶⁾ Arturo Millán González, op. cit., p. 40

de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público no aparece disposición alguna que faculte a algún funcionario para que elabore tal documento, ni mucho menos existe el puesto o función de perito. Lo anterior nos lleva a que la ausencia de disposiciones legales afectan la esfera de Garantías Individuales del Contribuyente.

- b) El perito o peritos no forman parte del cuerpo revisor designado en el oficio de la orden de visita domiciliaria, ni mucho menos existe un oficio de nombramiento oficial de los mismos.
- c) De la lectura de los incisos anteriores se concluye que el Dictamen que emiten carece de la motivación y fundamentación legal ordenada por el artículo 16 Constitucional.
- d) Hasta la consignación del expediente al Juez de Distrito, es desconocido para el contribuyente ese tan importante documento, por lo que si en la fase previa al ejercicio de la acción penal no le es permitido al contribuyente hacer uso de las medias de prueba que la ley autoriza, se esta violando en su perjuicio la más elemental Garantía de Legalidad. En tanto no se permita al contribuyente intervenir en la fase previa de la querrela, declaratoria de perjuicio o denuncia, también existirá violación a su Garantía de Audiencia.

Lo anterior es cuando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público hacía la cuantificación correspondiente en la propia querrela, pero, ¿Qué sucede cuando tal cuantificación se exhibe durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público formule conclusiones?

Pues el Cuerpo del Delito se configurará durante el desarrollo del mismo proceso, es decir un contribuyente puede ser detenido se le consignará a un juez penal y se le dictará auto de formal prisión sin haber cuantificación del daño la que será necesaria para comprobar el cuerpo del delito, tal cuantificación no se presenta al momento de querrellarse de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público porque por lo general no se ha concluido la revisión fiscal, lo anterior causa sorpresa porque un contribuyente puede estar detenido sin que existan elementos necesarios para acreditar el Cuerpo del Delito y sin saber cuando se termine su revisión fiscal o auditoria para que se le cuantifique el daño causado.

Al tenor de todo lo anterior ¿es valido el auto formal prisión que se le dicta al contribuyente?

El artículo 168 párrafo tercero del código Fiscal de Procedimientos Penales establece lo siguiente:

"... El cuerpo del delito se tendrá por comprobado cuando se acredite la existencia de los elementos que integran la descripción de la conducta o hecho delictuoso, según lo determina la ley penal..."

Al no encontrarse acreditado el cuerpo del delito al momento de dictarse el auto de formal prisión éste será violatorio a lo dispuesto por el artículo 19 Constitucional, el cual contiene una Garantía de Seguridad Jurídica para todo gobernado.

4.3. AUTORIDAD FACULTADA PARA FORMULAR LA QUERELLA

De los requisitos necesarios para perseguir los delitos fiscales federales nos abocaremos únicamente a la querrela por ser el requisito necesario para perseguir el delito de Defraudación Fiscal.

El Código Tributario Federal señala a través de dos artículos quien puede ejercer ésta facultad a saber.

El artículo 42 que establece:

"La Secretaria de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades estará facultada para:

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

Además el artículo 92-I también otorga esa atribución a la citada Secretaría, a pesar de tales atribuciones ¿por medio de quién ejercita la precitada Secretaría esa facultad?

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda (Publicado el 17 de enero de 1989 y reformado el 25 de enero de 1993 preceptúa lo siguiente:

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

... XXIV Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes..."

Además el mismo artículo establece en su último párrafo.

"... El Procurador Fiscal de la Federación será auxiliado por los Subprocuradores... y de Investigaciones..."

Posteriormente nos remitiríamos con base a lo arriba expresado a lo que establece el artículo 100.

"Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones

... III Formular declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, las denuncias o querellas correspondiente o solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en términos de Ley..."

En base a lo anterior, es la Procuraduría Fiscal de la Federación con fundamento a las facultades que la Ley y el Reglamento Interior de Hacienda le otorgan el órgano que debe presentar las querellas que correspondan ante el Ministerio Público Federal de los hechos delictuosos relacionados con sus funciones, procediendo previamente a la investigación de los delitos fiscales, a fin de aportar los elementos necesarios para acreditar el cuerpo del delito y configurar la presunta responsabilidad.

Tales investigaciones los realizará por medio de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y sus Direcciones de Investigaciones, como lo establece la fracción II del mismo artículo que señala:

"Investigar la comisión de delitos fiscales de aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometen en perjuicio de la misma o de los que tenga conocimiento, que no sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros."

A las actividades que realiza tal dependencia cabe hacerle la siguiente crítica:

El artículo 42 fracción VII del Código Tributario Federal faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacerse de las pruebas necesarias para la formulación de la querrela o denuncia etc., según sea el caso, ante el Ministerio Público éstas investigaciones como ya ha quedado precisado las realizará la Subprocuraduría de Investigaciones por medio de sus abogados e investigadores pero además se otorgan a tales investigaciones el mismo valor probatorio que el Código de Procedimientos Penales otorga a las de la Policía Judicial, lo que quiere decir que amén de tantas policías administrativas (Bancaria, Auxiliar, de Ferrocarriles, de Recursos Hidráulicos, etc.) que carecen de fundamento ya no de actuar, sino de existir, se tiene que soportar las arbitrariedades e injusticias que comete el personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto, nos parece una flagrante violación al art. 21 constitucional, el hecho de otorgar valor

probatorio pleno a actuaciones administrativas y compararlas o ponerlas al mismo nivel que las investigaciones de la Policía Judicial.

Independientemente a ésto, el artículo 21 constitucional es el fundamento legal para la persecución de los delitos y faculta únicamente al Ministerio Público a perseguirlos otorgándole el monopolio de la Acción Penal y con apoyo únicamente de la Policía Judicial realizará las actividades necesarias para la correcta integración de los elementos del ilícito, a efecto de que una vez recabados pueda concluir que son suficientes para presumir que se encuentra acreditado el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad de la persona a la que se le imputa el delito.

En suma, para representar a la sociedad y con una función investigadora el artículo 21 Constitucional faculta al Ministerio Público y su órgano auxiliar, que es la Policía Judicial, suprimiendo a cualquier otra autoridad la actividad persecutoria so pena de caer en violaciones constitucionales como lo hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de la Subprocuraduría de Investigaciones.

Para reafirmar lo anterior transcribiremos la opinión del Dr. Miguel Angel García Domínguez al respecto.

"... se debe eliminar, del artículo 42 fracción VII del Código Fiscal de la Federación y evitar en el futuro toda equiparación incorrecta de las actuaciones administrativas de alguna Secretaría de Estado con las de la Policía Judicial."⁽¹⁷⁾

4.4. ÓRGANO FACULTADO PARA PERSEGUIR LOS DELITOS FISCALES FEDERALES

El artículo 21 Constitucional otorga en exclusiva al Ministerio Público la facultad de perseguir delitos, en México nadie puede ejercer la acción penal

⁽¹⁷⁾ Miguel Angel García Domínguez, "Los Delitos Especiales Federales", 1a. edición, Ed. Trillas, México 1987, p. 41

pues ésta es atribución única del Ministerio Público según lo preceptuado por dicho artículo.

"Se dice que el Ministerio Público nacional resulta de elementos tomados del Derecho español y del clásico precedente francés, así como de notas propiamente mexicanas". ⁽¹⁸⁾

En éste orden de ideas entendemos por Ministerio Público "al órgano al cual el Estado ha facultado para que, a nombre de éste, realice la función persecutoria de los delitos cometidos y en general vigile el estricto cumplimiento de las leyes, en todos los casos que la misma le asignen". ⁽¹⁹⁾

La determinación de la naturaleza Jurídica del Ministerio Público dentro del campo doctrinario ha provocado innumerables discusiones; considerándosele:

- a) Como un representante de la sociedad en el ejercicio de las acciones penales.
- b) Como un órgano administrativo que en determinado momento actúa como parte.
- c) Como celebrador de la función jurisdiccional.

Negándosele definitivamente el carácter de órgano judicial, ya que éste no puede tomar decisiones que en un momento determinado pueda decidir una controversia.

Por lo que el Ministerio Público es un Representante de la sociedad que ejerce la función persecutoria y que en base a la discrecionalidad con que actúa (para actuar o no) es un órgano administrativo que en determinado momento al auxiliar al juez para cumplir la ley es un auxiliar jurisdiccional.

⁽¹⁸⁾ Sergio García Ramírez y Victoria Adato de Ibarra, *op. cit.*, p. 19

⁽¹⁹⁾ Jorge Garduño Garmendia, "El Ministerio Público en la Investigación de Delitos", 1a. edición, Ed. Limusa, México 1988, p. 23

Consecuentemente el Ministerio Público tiene una personalidad sui-generis, ya que actúa como autoridad administrativa durante la fase preparatoria del ejercicio de la acción penal, como parte en el proceso penal e incluso en juicios civiles y familiares como representante de menores e incapacitados o simplemente como opinante de asuntos judiciales "opinión que el juez tomará en cuenta antes de resolver la cuestión" (20)

Después de éste breve panorama de lo que es la Institución del Ministerio Público, paso a ocuparme del órgano facultado para perseguir los delitos federales, para ésto debemos transcribir lo preceptado por el artículo 102 Constitucional que a la letra dice en su segundo párrafo:

"... Incumbe al Ministerio Público la persecución de todos los delitos del orden federal; y por lo mismo, a él le corresponderá solicitar ordenes de aprehensión contra los inculcados..."

Es decir el artículo antes citado en concordancia con el artículo 21 Constitucional encomienda al Ministerio Público la función de perseguir todos los delitos y en este caso los delitos federales además en el primer párrafo in-fine del artículo 102 constitucional se establece que los funcionarios del Ministerio Público Federal tendrán como jefe máximo al Procurador General de la República al cual además le corresponde representar a la Federación en los negocios en que éste sea parte.

El Ministerio Público Federal para cumplir plenamente con el mandamiento constitucional estará apoyado por órganos auxiliares como los son: La Policía Judicial Federal la que actuará bajo su autoridad y mando inmediato en términos del artículo 21 Constitucional.

En cuanto a apoyo técnico y científico el Ministerio Público cuenta también con la Dirección de Servicios Periciales la cual aporta todo lo necesario para esclarecer las consultas que le haga el agente del Ministerio Público para la integración correcta de las averiguaciones previas ya que ésta cuenta con los peritos plenamente capacitados necesarios en cada una de las ramas del conocimiento.

(20) Juventino V. Castro, "El Ministerio Público en México", 6a. edición, Ed. Porrúa, México 1985, p. 166

Todo lo anterior nos lleva a concluir que los Agentes del Ministerio Público Federal son los únicos legitimados por la Constitución y por el Código Federal de Procedimientos Penales a:

- 1.- Perseguir los delitos federales y como complemento de esto llevar a cabo la investigación iniciando una averiguación previa de los mismos como lo exige el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales.
- 2.- Ejecutar la acción penal conocida como el "Monopolio del ejercicio de la acción penal", el cual se encuentra fundado en el artículo 136 del mismo Código Federal de Procedimientos Penales.

Cabe mencionar también lo que preceptúa la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República en su artículo 2o. que dice:

"La Institución del Ministerio Público Federal, presidida por el Procurador General de la República y éste personalmente en los términos del artículo 102 Constitucional, tendrá las siguientes atribuciones, que ejercerán conforme a lo establecido en el artículo 10 de ésta Ley:

... III Representar a la Federación en que ésta sea parte..."

En ésta disposición es en donde encontramos el fundamento legal para que el Ministerio Público Federal sea parte en los juicios de carácter penal por los delitos federales, entre los cuales se encuentran el delito de Defraudación Fiscal o sus equiparables, facultad que se confirma con lo que previene el artículo 5o. de la misma ley que a la letra dice:

"La representación ante las autoridades jurisdiccionales y la intervención en controversia comprende:

... II La intervención como representante de la Federación, en todos los negocios en que aquella sea parte o tenga interés jurídico"

Resumiendo, en los procesos penales el Ministerio Público Federal por ser representante de la Federación, tendrá el carácter de parte y como tal él solamente puede solicitar el sobreseimiento del proceso, situación que es totalmente contraria a lo que establece el artículo 92 fracción III 2o. párrafo del Código Tributario Federal.

Tal disposición se contrapone con lo que establece el artículo 102 Constitucional que como se ha demostrado otorga la facultad al Ministerio Público Federal de que en representación de la Federación funja como parte en todo tipo de conflictos en los cuales la misma tenga interés jurídico como lo serían en la represión de los Delitos de Defraudación Fiscal entre otros.

4.5. EL SOBRESEIMIENTO EN MATERIA FISCAL PENAL

El término sobreseer indica paralizar, suspender, terminar, cesar.

El sobreseimiento es un acto eminentemente procesal por el cual se pone fin al procedimiento sin que se resuelva la controversia del fondo del asunto por un impedimento legal.

El Código Fiscal Federal lo prevé en el 2o. párrafo de la fracción III del artículo 92 que dice:

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

En el mismo se reglamenta la facultad de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a solicitar el sobreseimiento del proceso penal previo pago o garantía del Crédito Fiscal que se adeude.

A lo señalado por el citado artículo cabe hacerle la siguiente crítica:

El legislador del Código Fiscal Federal cometió un error al darle el carácter de parte en el proceso penal por delitos fiscales a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creemos que más que error es una forma de presión para que el contribuyente al que se le sigue un proceso penal cubra las contribuciones omitidas junto con sus sanciones y recargos respectivos, o los créditos fiscales generados queden plenamente garantizados, para que de ésta forma el juez pueda sobreseer el proceso en virtud del perdón de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (perdón que ya no se da).

Hecho que jurídicamente es un error ya que el perdón deberá, como se ha visto anteriormente ser otorgado por el representante de la Federación personalidad que recae en el Procurador General de la República por medio del Agente del Ministerio Público Federal que lo represente en dicho procedimiento ya que si no se hace de la forma mencionada se contradeciría con lo establecido en el artículo 102 constitucional, y los artículos correspondientes del Código Federal de Procedimientos Penales y de la Ley Orgánicas de la Procuraduría General de la República.

Además independientemente de lo citado con anterioridad cabe señalar que el Código Fiscal Federal no prevé que el perdón del ofendido según lo establecido por el artículo 93 del Código Penal Federal puede otorgarse hasta antes de que se dicte sentencia en segunda instancia, y no como se señala en el artículo 92 de dicho ordenamiento el cual establece el "perdón" hasta antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, por lo que reiteramos que lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público persigue es cobrar lo que se le adeude que corregir o readaptar al Contribuyente que incumplió sus obligaciones fiscales.

El artículo 92 en su fracción III párrafo 2o. admite además otra crítica y más severa aún y es sobre el hecho de que la petición de sobreseimiento se hará discrecionalmente por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y retornando al tema de que ésta carece de interés jurídico en el procedimiento como se ha demostrado y pensando sin admitir que tal disposición tuviera fundamentos legales diríamos de inmediato que nos resulta improcedente que en materia que afecta las Garantías Individuales y sobre todo la libertad del contribuyente se otorguen facultades discrecionales, ya que estas podrían traer como consecuencia que por venganza o amiguismos existieran distinciones entre los contribuyentes sin que nos

pudiéramos explicar el porque de tan desigual trato entre las mismas, esta actitud o facultad discrecional es una flagrante violación a las garantías de igualdad de las contribuyentes garantías que se encuentran reguladas por la Constitución en sus artículos 1o., 2o., 4o., 12o. y 13o. además viola también lo preceptuado en la Declaración Universal de Derechos Humanos en sus artículos 1o., 2o. 7o. y 10o. principalmente.

Cabe como una ultima mención el hecho de que en los recientes casos de defraudación fiscal la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ha tenido el criterio de no otorgar el perdón aun después de que se le hayan cubierto los créditos fiscales adecuados, lo que a mi entender podría traer como consecuencia, mas contribuyentes en la cárcel pero menos dinero que pudiera captar la Secretaria de Hacienda.

4.6. LA PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA PENAL-FISCAL

La prescripción siendo una figura eminentemente de derecho civil la encontramos definida en el Código Civil vigente para el Distrito Federal en su artículo 1135 que a la letra dice:

"Prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley."

En tal definición encontramos los dos tipos de prescripción la adquisitiva y la extintiva y es la segunda la que opera en materia fiscal penal, encuentra su razón de ser en la Seguridad Jurídica, es decir el derecho del Estado para perseguir delitos no puede ser eterno.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 100 regula la Prescripción de la acción penal de la siguiente forma:

"La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaria tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años

que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en Materia Federal."

En base al ordenamiento antes transcrito se fijan lapsos de entre tres y cinco años para que opere la prescripción de la acción penal según sea, a partir de que la autoridad tuvo conocimiento del delito o a partir de la realización del mismo pero solo en lo que se refiere a delitos que sean perseguibles por querrela, por lo que en los demás delitos contra el fisco se procederá conforme lo establece el Código Penal Federal.

Es decir en los delitos que sean perseguidos por denuncias y los que se persiguen por declaratoria de perjuicio se regulará la prescripción conforme lo establece el Código Penal Federal, pero cabe la pregunta, en los delitos perseguibles por querrela y que para prescribirlas se necesitan entre tres y cinco años según el caso de que se trate ¿esta prescripción puede ser susceptible de suspensión o interrupción? el Código Tributario Federal no establece nada al respecto, por lo que podemos decir que en tal virtud la prescripción de la acción penal nos da la certeza jurídica de que en cinco años máximo de inactividad penal, el contribuyente no será perseguido por delitos de Defraudación Fiscal, lo que no acontece con los delitos no perseguibles por querrela.

Por otro lado el Código Fiscal Federal no hace mención alguna de la prescripción de las sanciones; por lo que al remitirnos al Código Penal este señala cinco años.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Si bien nuestra Ley Máxima nos otorga derechos, en contraposición nos exige cumplir con obligaciones; de entre todas las que marca el Artículo 31, la fracción IV es la mas importante ya que establece la obligación de todos los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, ésto con el fin de que Federación, Estado o Municipio no detengan su funcionamiento como órganos rectores del bien de la comunidad.

Esta obligación de los mexicanos se debe entender como implícita para los extranjeros ya que si bien la Constitución Federal no lo prevé tampoco lo prohíbe, además de que tal obligación esta plasmada en las leyes secundarias, la obligación a que se hace referencia es una obligación económica, es decir no podrá ser de ninguna otra forma más que en dinero o en especie (en caso de embargo de bienes por incumplimiento).

Ahora bien ésta obligación deberá estar regulada por las disposiciones fiscales secundarias y deberán cumplir con el principio que ordena que deberán ser proporcionales y equitativos.

SEGUNDA.- Si bien es cierto que la obligación Tributaria tiene como elementos a los mismos que los de la obligación civil (Sujetos, activo, pasivo, objeto) difiere de ésta porque no existe coordinación entre los sujetos ya que el Estado siempre se encontrará por encima del contribuyente, además de que la única fuente de la obligación Tributaria deberá ser la Ley.

TERCERA.- La figura jurídica denominada Evasión Fiscal, es tan antigua como el mismo impuesto o tributo ya que el hombre por naturaleza trata a toda costa de que su patrimonio no se vea disminuido.

CUARTA.- Lamentablemente la desconfianza del particular para con sus gobernantes hace que exista la Evasión Fiscal y si a ésto le aumentamos lo complejas que son la leyes fiscales para su entendimiento vemos que existe, la mala interpretación o desconocimiento de tales leyes como motivos principales que aumentan la Evasión Fiscal.

QUINTA.- En los últimos años el país ha visto a la más creciente **EVASIÓN FISCAL** a que se haya enfrentado el Fisco Federal, por tal razón urge se establezcan medidas más acertadas para su combate, ya que en principio la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la principal culpable debido a la formulación de leyes que son sumamente complicadas y con frecuencia modificadas sin ton ni son.

SEXTA.- Las visitas domiciliarias para efectos fiscales constituyen la forma con la que el Fisco Federal puede comprobar si el contribuyente cumplió con las disposiciones fiscales pero éstas, deberán estar acordes con las disposiciones Constitucionales, secundarias y reglamentarias. Con frecuencia los visitadores no cumplen con apego tales disposiciones lo cual si se demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación traería consigo la nulidad del acto de visita, incluso se podría demandar el Amparo y Protección de la Justicia Federal, por lo que la no observancia de los requisitos para realizar la visita domiciliaria produce a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pérdida de tiempo y gastos que no le generan beneficio alguno.

SEPTIMA.- Cuando una visita domiciliaria que originalmente sea administrativa, para posteriormente encuadrarla penalmente, como ha quedado estudiado; los procedimientos legales existentes para ello no cumplen cabalmente con uno de los fines del Derecho como lo es la Seguridad Jurídica y en cuanto a nuestro régimen de facultades expresas para las autoridades que plantea nuestra Constitución es atacada una gran parte de éste ámbito por la frecuente discrecionalidad a causa de grandes abismos de silencio en leyes, reglamentos y acuerdos de delegación de facultades.

OCTAVA.- Las disposiciones legales que previenen la pena corporal en materia fiscal, son anacrónicas, incongruentes y faltas de equidad por lo que éstas pueden ser usadas como armas de venganza lo cual va en contra de la Constitución Federal y de los Principios de los Derechos Humanos, si a ésto le agregamos la falta de verdaderos abogados especialistas en la materia Penal- Fiscal nos da como resultado que el contribuyente en muchos casos esté contra la pared cuando se le acusa del delito de Defraudación Fiscal.

NOVENA.- Siendo la relación tributaria tan antigua y que ésta existirá mientras exista un ESTADO y que los ciudadanos deberán contribuir para los gastos públicos, es necesario remover todo el sistema contributivo mexicano ya que éste constantemente es parchado en sus mismos parches por las Administraciones que se suceden unas y otras, pero que por desgracia sus cambios siempre repercuten en los contribuyentes generando una pesada carga contra ellos, lo que trae como

consecuencia la economía subterránea a la que no le perjudica ningún tipo de leyes fiscales ni la pena corporal, es por ésto por lo que el fisco debe repartir esa carga fiscal y los ciudadanos a través de la educación tomemos conciencia y cumplamos cabalmente con nuestras obligaciones fiscales, solamente así podremos evitar los problemas que causa la omisión en el pago de impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero Miguel
Teoría General de Derecho Administrativo
Ed. Porrúa, México 1984

Adam Adam Alfredo y
Becerril Lozada Guillermo
La Fiscalización en México
Ed. UNAM, México 1986

Arrijo Vizcaino Adolfo
Derecho Fiscal
Ed. Themis, México 1988

Burgoa Orihuela Ignacio
El Juicio de Amparo
Ed. Porrúa, México 1983

Burgoa Orihuela Ignacio
Las Garantías Individuales
Ed. Porrúa, México 1990

Carranca, Trujillo Raúl y Rivas Raúl
El Código Penal Anotado
Ed. Porrúa, México 1990

Carrasco Iriarte Hugo
Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria
Ed. Themis, México 1987

Castellanos Tena Fernando
Lineamientos elementales de Derecho Penal
Ed. Porrúa, México 1990

Castro Juventino V
El Ministerio Público en México
Ed. Porrúa, México 1985

Cortina Gutiérrez Alfonso
Curso de Política de Finanzas Públicas de México
Ed. Porrúa, México 1977

Cortina Gutiérrez Alfonso
Ciencia Financiera y Derecho Tributario
Colección de estudios Jurídicos Tribunal Fiscal de la Federación,
México 1990

Delgadillo Gutiérrez Luis H.
Principios de Derecho Tributario
Ed. Limusa 1991

Díaz de León Marco Antonio
Código Federal de Procedimientos Penales, Comentado
Ed. Porrúa, México 1988

Flores Zavala Ernesto
Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas
Ed. Porrúa, México 1986

Franco Sodi Carlos
El Procedimiento Penal Mexicano
Ed. UNAM, México 1937

Fraga Gabino
Derecho Administrativo
Ed. Porrúa, México 1984

García Domínguez Miguel A.
Los Delitos Especiales Federales
Ed. Trillas, México 1988

García Domínguez Miguel A.
Teoría de la Infracción Fiscal
Ed. Cardenas editor, México 1982

García Ramírez Sergio
Estudios Penales
México, 1972

García Ramírez Sergio y
Adato Victoria
Prontuario del Proceso Penal Mexicano
Ed. Porrúa, México 1980

Garduño Garmendia Jorge
El Ministerio Público en la Investigación de Delitos
Ed. Limusa, México 1988

Garza Sergio Francisco de la,
Derecho Financiero Mexicano
Ed. Porrúa, México 1988

Giorgetti Armando
La Evasión Tributaria
Ed. De Palma, B.A. Argentina, 1967

González de la Vega Francisco
El Código Penal Comentado
Ed. Porrúa, México 1982

Hernández Esparza Abdón
El Delito de Defraudación Fiscal
Ed. Botas, México 1962

Johnson Okhuysen Eduardo
Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal
Universidad Anahuac, México 1984

Kaye Dinonisio J.
Derecho Procesal Fiscal
Ed. Themis México 1989

Lomeli Cerezo Margarita
Derecho Fiscal Represivo
Ed. Porrúa, México 1979

Lomeli Cerezo Margarita
El Poder Sancionador de la Administración Pública
Ed. Continental, México 1961

Martínez López Luis
Derecho Fiscal Mexicano
Ed. E.C.A.S.A. México 1986.

Ramírez Fonseca Francisco
Manual de Derecho Constitucional
Ed. Pac, México 1983

Rivera Silva Manuel
Derecho Penal Fiscal
Ed. Porrúa, S.A., México 1984

Rodríguez Lobato Raúl
Derecho Fiscal
Ed. Porrúa, S.A., México 1984

Sánchez Hernández Mayolo
Derecho Tributario
Ed. Cárdenas Editor, México 1988

Sánchez León Gregorio
Derecho Fiscal Mexicano
De. Cardenas, México, 1986